



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA
ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO
NÚCLEO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO**

JOÃO MARCELO PITIÁ BARRETO

**A CONTROLADORIA EM ORGANIZAÇÕES PÚBLICAS: UMA
AVALIAÇÃO DAS PRÁTICAS DE GOVERNANÇA**

Salvador

2015

JOÃO MARCELO PITIÁ BARRETO

**A CONTROLADORIA EM ORGANIZAÇÕES PÚBLICAS: UMA
AVALIAÇÃO DAS PRÁTICAS DE GOVERNANÇA**

Tese apresentada ao Núcleo de Pós-Graduação em Administração, Escola de Administração da Universidade Federal da Bahia, como requisito parcial para obtenção do grau de Doutor em Administração.

Orientador: Prof. Dr. Reginaldo Souza Santos

Salvador

2015

Escola de Administração - UFBA

B273 Barreto, João Marcelo.

A controladoria em organizações públicas: uma avaliação das práticas de governança / João Marcelo Pitiá Barreto. – 2015.
183 f.

Orientador: Reginaldo Souza Santos.

Tese (doutorado) – Universidade Federal da Bahia, Escola de Administração, Salvador, 2015.

1. Controladoria – Administração municipal – Bahia - Pesquisa.
2. Controladoria – Finalidades e objetivos. 3. Governança – Administração municipal – Bahia. 4. Ciências da política. I. Universidade Federal da Bahia. Escola de Administração. II. Título.

CDD – 352.4

JOÃO MARCELO PITIÁ BARRETO

**A CONTROLADORIA EM ORGANIZAÇÕES PÚBLICAS:
UMA AVALIAÇÃO DAS PRÁTICAS DE GOVERNANÇA**

Tese de Doutorado em Administração, apresentada ao Núcleo de Pós-Graduação da Escola de Administração da Universidade Federal da Bahia, como requisito parcial para obtenção do grau de Doutor em Administração.

Aprovada em 27 de março de 2015.

Reginaldo Souza Santos – Orientador _____
Doutor em Economia pela Universidade de Campinas, São Paulo
Universidade Federal da Bahia

Vera Lúcia Peixoto Santos Mendes _____
Doutora em Administração pela Universidade Federal da Bahia
Universidade Federal da Bahia

Elizabeth Matos Ribeiro _____
Doutora em Ciência Política e da Administração pela universidade de Santiago de Compostela
Universidade Federal da Bahia

Fabricio Vasconcelos Soares _____
Doutor em Administração pela Cornell University, Estados Unidos
Unidade Baiana de Ensino, Pesquisa e Extensão - UNIBAHIA

Carlos Pedrosa Junior _____
Doutor em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo
Universidade Federal da Paraíba

A

Deus, por todas as maravilhas que tem feito em minha vida.

Meus queridos pais, pela amizade, companheirismo e por serem os grandes responsáveis por minhas vitórias.

AGRADECIMENTOS

A Deus, por ser a força, grande amigo e companheiro de todas as horas;

Ao Prof. Reginaldo Souza Santos, por sua orientação segura;

À Profa. Elizabete Matos, pelas contribuições ao estudo;

À Profa. Katherine Soares (K.C.), por sua contribuição ao abrir as portas da George Mason University, para a realização do estudo numa universidade internacional;

Ao Prof. Mark Addleson da George Mason University, pela coorientação para a realização da pesquisa internacional do estudo;

Ao Conselho Regional de Administração da Bahia, nas figuras de seu presidente, Roberto Ibrahim Uhebe, e sua gerente executiva, Sandra Cisne Portela, pela disponibilidade na realização da pesquisa com profissionais registrados neste Conselho;

Ao Conselho Regional de Contabilidade da Bahia, na figura de seu presidente, Wellington do Carmo Cruz pela disponibilidade na realização da pesquisa com profissionais registrados neste Conselho;

À Círlia, Secretária do NAGE (Núcleo de Apoio à Gestão da Escola de Administração), pelo apoio técnico no desenvolvimento deste estudo;

Ao NPGA (Núcleo de Pós-Graduação em Administração) da Escola de Administração da UFBA, por viabilizar a realização deste curso;

A Darcy e a Anaélia, funcionárias do NPGA, pela cortesia que sempre me atenderam;

A minha irmã, meu cunhado e aos meus afilhados Lucca e Rafael, meus amores, que me recebiam com sorrisos e carinhos que me revigoravam e davam novos estímulos.

Por fim, meu especial agradecimento a meus pais, pela estrutura de família, que sempre me disponibilizaram e por serem os maiores alicerces e exemplos de vida, proporcionando, assim, atingir este objetivo.

“Deus não nos fez perfeitos e não escolhe os capacitados, capacita os escolhidos.
Fazer ou não fazer algo só depende de nossa vontade e perseverança”.

Albert Einstein

BARRETO, João Marcelo Pitiá. A controladoria em organizações públicas: uma avaliação das práticas de governança. 183 f. 2015. Tese de Doutorado. Escola de Administração, Universidade Federal da Bahia, 2015.

RESUMO

Neste estudo, buscou-se observar a contribuição da controladoria à governança pública, fundamento de uma gestão democrática e participativa. Como objetivo básico deste estudo, pretendeu-se conhecer como os municípios escolhidos para a realização da pesquisa vêm utilizando as informações produzidas pela controladoria no processo de governança destas instituições, uma vez que quinze anos já se passaram da promulgação da Lei 101/00 e, portanto, das modificações gerenciais exigidas para promover a transparência na gestão da coisa pública. Teve-se o seguinte problema básico de pesquisa norteador de todo o desenvolvimento do estudo: As práticas adotadas pelas controladorias em municípios baianos selecionados têm contribuído com o processo de governança dessas instituições? O objeto de análise desta pesquisa foram as controladorias dos municípios de Salvador, Feira de Santana, Madre de Deus e Camaçari, cidades do estado da Bahia, escolhidas para o desenvolvimento do estudo. Pretendeu-se alcançar os seguintes objetivos específicos: (1) Conhecer as principais práticas da controladoria nas organizações estudadas; (2) Pesquisar como um país desenvolvido utiliza a controladoria na gestão pública; (3) Comparar as práticas adotadas às recomendadas pelos estudiosos da área gerencial e contábil; (4) Reconhecer se a controladoria reflete uma real transparência das práticas governamentais. Realizou-se um estudo descritivo da realidade das controladorias pesquisadas, por meio de entrevistas com *controllers* das respectivas prefeituras escolhidas para a realização do estudo ou com pessoas que conhecessem o funcionamento dessas controladorias, realizando-se estudo de casos múltiplos. Foi realizada um *survey* com profissionais registrados nos Conselhos Profissionais de Administração e de Contabilidade, cuja formação envolve conhecimentos da área de controladoria, para avaliar-se o interesse pelos assuntos governamentais e suas impressões a respeito dos dados públicos divulgados em *sites* governamentais. Pesquisou-se o entendimento, exigências e responsabilidades da controladoria nos Estados Unidos e pôde-se verificar a importância gerencial que é dada à atuação da controladoria. As suposições iniciais do estudo foram comprovadas, ou seja, os sistemas de controle foram criados por influências externas do FMI e a atuação da controladoria governamental pública está mais voltada para o atendimento da legislação do que para sua utilização gerencial no processo de governança pública. Conclui-se, então, que o funcionamento das controladorias nos municípios estudados ainda está muito incipiente e os governantes precisam valorizar mais a atuação da controladoria, não só para atender a legislação específica, mas para prestar contas à comunidade das ações realizadas com os recursos públicos.

Palavras-chave: Controladoria – controles internos - governança pública – *accountability* – Teoria da Agência – Administração Política

BARRETO, João Marcelo Pitiá. The Comptroller in public organizations: an assessment of governance practices. 183 f. 2015. Doctoral thesis. Escola de Administração, Universidade Federal da Bahia, 2015.

ABSTRACT

In this study, we sought to observe the controlling contribution to public governance, the foundation of a democratic and participatory management. The basic objective of this study, we sought to know how the municipalities chosen for the research have been using the information produced by the controller in the governance of these institutions process, since fifteen years have passed the enactment of Law 101/00 and, therefore, the management changes required to promote transparency in the management of public affairs. Had the following basic problem of guiding research throughout the development of the study: The policies adopted by the Comptrollership in selected municipalities in Bahia have contributed to the process of governance of these institutions? The object of analysis of this research were the Comptrollership of the cities of Salvador, Feira de Santana, Madre de Deus and Camaçari, cities of Bahia, chosen for the development of the study. It was intended to achieve the following specific objectives: (1) To know the main practices of controlling the studied organizations; (2) To search as a developed country uses the controllership in public administration; (3) To compare the recommended practices adopted by scholars of management and accounting area; (4) To recognize the controllership reflects a real transparency in government practices. We conducted a descriptive study of the reality of the surveyed Comptroller, through interviews with controllers of the respective municipalities chosen for the study or with people who knew the workings of these Comptroller, performing multiple case study. A survey with professionals registered in the Professional Boards of Directors and Accounting was performed, whose formation involves knowledge of the control area, to assess the interest in government affairs and their impressions of public figures published in government sites. We searched the understanding, demands and responsibilities of Controllership in the United States and could be verified managerial importance given to the performance of controller. The initial study assumptions were proven, that is, control systems were created by external influences of the FMI and the role of government controlling public is more focused on the care of the legislation than to its use in the management of public governance process. It follows, then, that the operation of the Comptrollership of the cities studied are still incipient and governments need to focus more on the performance of the controller, not only to meet the specific legislation, but to be accountable to the community of actions taken with public resources.

Key-words: Controller - internal controls - public governance - accountability - Agency Theory - Political Management

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Quadro 1	Ação e instrumento disponibilizado	25
Quadro 2	Dimensões de uma Boa Governança	48
Quadro 3	Formas Históricas de Estado e Sociedade no Brasil	53
Quadro 4	Dispêndio global do Governo Federal – 1979 - 1982	69
Figura 1	Sistema de Administração das Finanças Públicas	72
Quadro 5	Estrutura de Produção dos Dados do Estudo	85
Gráfico 1	Distribuição da amostra por gênero. Bahia, 2014	98
Gráfico 2	Faixa etária dos participantes do estudo. Bahia, 2014	99
Gráfico 3	Meios utilizados para acompanhar as decisões governamentais. Bahia, 2014	99
Gráfico 4	Formação dos participantes da pesquisa. Bahia, 2014	100
Gráfico 5	Atuação docente do público pesquisado. Bahia, 2014	101
Gráfico 6	Percentual de respostas sobre o conhecimento dos gastos com a educação. Bahia, 2014	102
Gráfico 7	Percentual de respostas sobre o conhecimento a respeito do investimento estadual na área de saúde. Bahia, 2014	102
Gráfico 8	Percentual de respostas sobre o conhecimento do montante gasto com a construção da Arena Fonte Nova. Bahia, 2014	103
Gráfico 9	Percentual de respostas sobre o acompanhamento da Taxa SELIC pelo público pesquisado. Bahia, 2014	104
Gráfico 10	Percentual de Respostas sobre o conhecimento do movimento da taxa SELIC. Bahia, 2014	104
Gráfico 11	Percentual de respostas sobre o entendimento das informações divulgadas pelo governo. Bahia, 2014	105
Gráfico 12	Percentual de respostas sobre o conhecimento da atuação de alguma controladoria na área pública. Bahia, 2014	110
Figura 2	Mapas de informação disponíveis aos cidadãos da Virgínia	130
Gráfico 13	Receitas Públicas do Estado da Virgínia. EUA, 2014	133
Gráfico 14	Receitas de Impostos do Estado da Virgínia. EUA, 2014	133
Gráfico 15	Despesas Públicas por Atividades. Virgínia, EUA, 2014	134
Gráfico 16	Mudança percentual anual dos recebimentos dos empregados urbanos nos EUA e na Virgínia	139
Figura 3	Organograma oficial do estado da Virgínia – EUA	140
Figura 4	Objetivos estratégicos da George Mason University	142

LISTA DE TABELAS

Tabela 1	Testes Q-quadrado relacionando Idade dos respondentes com outros parâmetros respondidos	115
Tabela 2	Teste Q-quadrado da relação entre o acompanhamento das informações governamentais e o acesso ao portal da transparência	115
Tabela 3	Resumo das Receitas estimadas dos EUA para o período de 2014 a 2024	127

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	13
1.1	CONCEITUAÇÃO E FUNÇÕES DA CONTROLADORIA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	21
1.2	ESTRUTURA DO TRABALHO	26
2	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	28
2.1	A TEORIA DA AGÊNCIA E SEUS IMPACTOS NA GESTÃO PÚBLICA	28
2.2	A CONTROLADORIA E A GOVERNANÇA PÚBLICA	41
2.3	A CONTRIBUIÇÃO DA CONTROLADORIA À ADMINISTRAÇÃO POLÍTICA DAS ORGANIZAÇÕES PÚBLICAS	49
2.3.1	As transformações no Estado e na sociedade	53
2.3.2	Administração Política e a Controladoria	55
2.4	OS MOVIMENTOS DO CONTROLE NO BRASIL	59
2.5	ESTRUTURAÇÃO DE CONTROLES INTERNOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	73
3	METODOLOGIA	79
3.1	TIPO DE PESQUISA	79
3.2	UNIVERSO E AMOSTRA DA PESQUISA	81
3.3	SELEÇÃO DOS SUJEITOS	82
3.4	PRODUÇÃO DOS DADOS	83
3.5	TRATAMENTO DOS DADOS	84
3.6	DELIMITAÇÕES DO ESTUDO	85
4	ANÁLISE DOS DADOS DO ESTUDO	86
4.1	CONTROLADORIAS MUNICIPAIS	86
4.2	CONHECIMENTO E EXPECTATIVAS DE CONTROLE DO PÚBLICO PESQUISADO	97
4.2.1	Perfil dos Respondentes	97
4.2.2	Conhecimento dos procedimentos de controle e de prestação de contas dos dados governamentais	101
4.2.3	Resultados dos testes Q-quadrado realizados	114
4.2.4	Necessidade de informações do público pesquisado	116
4.3	PRÁTICAS DE CONTROLADORIA NOS EUA	118
4.3.1	Entendimento do governo do Estado da Virginia sobre as controladorias	127
4.3.2	Responsabilidades e atribuições da controladoria na George Mason	141
4.3.3	Responsabilidade dos decanos, diretores, vice-presidentes e gerentes dos departamentos	147
4.3.4	Princípios de investigação da Universidade George Mason	148
4.4	DISCUSSÃO DAS SUPOSIÇÕES INICIAIS DO ESTUDO	151
4.4.1	Os sistemas de controle foram criados por influências externas do FMI	151

4.4.2	A atuação da controladoria governamental pública está mais voltada para o atendimento da legislação do que para sua utilização gerencial no processo de governança pública	156
4.4.3	Nos municípios estudados, a aplicação de práticas de governança é, ainda, incipiente	157
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	158
	REFERÊNCIAS	162
	APÊNDICES	170
	ANEXOS	178

1 INTRODUÇÃO

Na atualidade, em que se ouvem, leem e se debatem tantos escândalos de má gestão dos recursos públicos, é um período adequado para se refletir sobre a atuação da controladoria e a transparência dos organismos públicos. Há uma preocupação com o controle dos atos governamentais e seu impacto no patrimônio público, desde a lei nº. 4320/64 que introduziu os princípios da administração pública, reforçada pela Constituição Brasileira de 1988 e detalhada pela lei nº. 101/2000 que exigiram a instalação de controles internos na administração pública.

Walker, Boyne e Brewer (2010) refletem sobre a administração pública e destacam que a maioria das crises, tais como atentados terroristas, acidentes nucleares ou genocídio em massa, ou mesmo as que são resultado de catástrofes naturais, como por exemplo: terremotos, tsunamis ou fome, exigem ação pública. Antes que surjam esses eventos que provocam alto impacto na população, mostrando-se como exemplos da ponta do *iceberg* dos serviços públicos, o Estado precisa atuar com antecedência, desenvolvendo as economias diariamente, identificando as necessidades da população: crianças exigem educação, os idosos precisam de cuidados pessoais e de assistência, o lixo necessita de coleta e de destino adequado para evitar incidentes de saúde pública.

Além disso, o público precisa estar confiante de que a água que bebe é potável e a comida que eles comem é segura e o governo, consciente de que está protegendo seu povo de ameaças internas e externas, tais como a guerra civil, combate ao tráfico e a invasão estrangeira. Em suma, serviços públicos devem fortalecer nosso mundo e, portanto, a sociedade deseja conhecer as estratégias adotadas para melhorar o desempenho governamental, fundamental para a melhoria da comunidade.

Mesmo não tendo as motivações provocadas por uma concorrência direta de mercado, peculiar das organizações privadas, as entidades públicas necessitam buscar um aperfeiçoamento contínuo de suas atividades gerenciais, objetivando disponibilizar serviços de qualidade à sociedade, que, a cada dia, requisita transparência nas informações e um *feedback* de todas as ações governamentais. O princípio da economicidade, estabelecido pela Constituição brasileira, apregoa que, em decorrência da finitude dos recursos públicos e da infinidade das necessidades da

sociedade, os gastos públicos precisam ser feitos com racionalidade de forma que sejam atendidas as carências mais urgentes da população.

Drüke (2010, p.59), ressaltando a necessidade de mudanças na administração pública, afirma

Globalization, changes in information and communication technology, the declining importance of ideologies, new ideas on the reasons for efficiency in organizations, and a changed understanding of the relation between the state and society demand and extensive restructuring of public administration. The challenge is to change the structure and function of public administration in a way that affects all societies and all nations. ¹

Segundo esse autor, iniciativas para modernizar a administração pública estão sendo realizadas em todo o mundo. A primeira geração de mudanças, implementada na década de 1980, focalizou a modernização pública, com base nos conceitos e instrumentos da nova gestão pública. Esta nova gestão pública abrangia dois aspectos principais. O primeiro buscou reestruturar a relação com os atores externos por manter o foco no cliente e apresentou alternativas para a produção interna de serviços. O segundo buscou otimizar os processos e organizações no âmbito da administração pública, através da aplicação de gestão financeira transparente com avaliação de custo-benefício, maior transparência de processamento administrativo e estruturas de incentivo.

Procurando atender as carências da sociedade e realizar uma melhor gestão dos recursos públicos, a implantação de um sistema de controle interno eficiente poderá ser um instrumento de avaliação efetiva do atendimento dessas demandas sociais, entendendo-as como um somatório de necessidades individuais e coletivas. Um acompanhamento eficiente do emprego dos recursos que são disponibilizados ao Estado para este fim, poderia evitar a má aplicação desses recursos, o que acarreta num crescimento constante das carências e insatisfações da população.

¹ Globalização e as mudanças na tecnologia da informação e comunicação motivaram novas ideias sobre as razões para a eficiência nas organizações e um entendimento diferente da relação entre o Estado e a demanda da sociedade e a ampla reestruturação da administração pública. O desafio é mudar a estrutura e a função da administração pública de uma forma que afete todas as sociedades e todas as nações.

A melhoria da execução dos planos governamentais conduz à necessidade da implantação de uma eficiente cadeia de responsabilidade (*accountability*) através da qual possam ser delegadas e cobradas às respectivas autoridades. O funcionamento dessa cadeia vai exigir uma análise da qualidade do sistema de informações à disposição dos gestores das entidades com vistas ao subsídio de decisões, tanto àquelas referentes ao cenário interno e externo, quanto às relacionadas com o planejamento da instituição a curto, médio ou longo prazos, como também ao processo de prestação de contas à sociedade das ações governamentais.

Shah (2007, p.15) destaca a importância da *accountability* na gestão pública quando afirma: “Accountability is also important for government itself. It provides government with a means of understanding how programs may fail and finding mechanisms that can make programs performance better”.²

Dentro desse contexto, as atividades de controle cresceram de importância notadamente no âmbito interno, mas também na esfera externa, passando a integrar o vocabulário corrente de pessoas ligadas à gestão da área pública ou privada. Dentro deste foco, a controladoria vai auxiliar na estruturação de objetivos e metas dentro da realidade da instituição, como, também, garantir que a Contabilidade apresente o verdadeiro valor do patrimônio das organizações, através da estruturação de controles internos adequados que venham a garantir que os recursos sejam aplicados em ações coletivas estabelecidas nos planos governamentais.

A gestão do Estado brasileiro evoluiu, durante o século XX, tanto no plano político como no patrimonial, como será destacado no capítulo de Fundamentação Teórica. O Estado gerencial passou a exigir dos governantes a adoção de medidas que instrumentalizassem os gestores governamentais de meios para o exercício de suas funções.

Rainey and Steinbauer (1999) propuseram uma teoria da organização pública, com base em afirmações teóricas e evidências empíricas extraídas da organização pública, destacando a necessidade de combater-se estereótipos imprecisos. Segundo estes autores, os elefantes são acreditados como criaturas insensíveis e lentas, quando, na verdade, podem correr muito rápido e são bastante sensíveis e altruístas.

² A prestação de contas, também, é importante para o próprio governo. Ela fornece ao governo um meio de entender como programas podem falhar e encontrar mecanismos que podem melhorar seu desempenho (Tradução própria).

Da mesma forma, crê-se que a organização pública apresenta um modelo de pouca capacidade de resposta e de baixo desempenho, quando, de fato, muitas organizações públicas executam muito bem o serviço a que se propõem. Então, os autores destacam que algumas organizações públicas são de alto desempenho e incentivaram pesquisadores para testar sua teoria empiricamente.

Vê-se, então, que a estruturação de controladorias no serviço público tornou-se fundamental para que o governo e a comunidade pudessem ter informações do bom desempenho das ações da gestão pública, num determinado período. Apesar de, neste estudo, ser discutida a verdadeira intencionalidade da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei federal nº.101/2000), reconhece-se sua importância na estruturação de controles no setor público. Em seu artigo 54, estabelece a hierarquia de responsabilidade na emissão de relatório quadrimestral, no qual os executivos públicos e seus vários escalões gerenciais demonstram à sociedade o comparativo de receitas e despesas, bem como medidas corretivas para os casos em que os limites estabelecidos pela lei foram extrapolados.

O TCM do Estado da Bahia, seguindo essa mesma orientação, através da Resolução nº. 1120/05, recomenda aos poderes executivos e legislativos municipais estruturarem controladorias. Tem, como base para a elaboração dessa resolução, a Constituição do Estado da Bahia que, em seu artigo 90, institui a obrigação de ter um sistema de controle interno integrado entre os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário.

Assim, a controladoria, do ponto de vista legal, tem um papel estratégico importante, pois a preocupação de estruturação de controles internos vem obtendo amplitude cada vez maior, não só para que a Contabilidade apresente o verdadeiro valor do patrimônio das entidades, como para garantir a transparência à sociedade dos dados públicos, reflexos das decisões governamentais.

Walker, Boyne and Brewer (2010, p.15) destacam a importância do julgamento externo feito pelas partes interessadas no ambiente de uma organização, incluindo os consumidores do serviço, os eleitores, os cidadãos, reguladores e outras organizações do setor público, privado e voluntário. Opiniões das partes interessadas dentro de uma organização, como políticos, dirigentes e funcionários da linha de frente

são importantes medidas de desempenho interno. Diferentes tipos de dados podem ser usados quando os atores internos ou externos fazem julgamentos.

A controladoria tem sido alvo de estudos e destaque de análises e reflexões dos estudiosos das ciências contábeis e administrativas. É importante observar-se sua contribuição à governança pública, fundamento de uma gestão democrática e participativa. O *controller*, ou o profissional responsável pelo desempenho de suas funções, tem um papel importante de dar o apoio organizacional necessário para que as várias áreas administrativas sejam providas de informações fundamentais para a tomada de decisão.

Como objetivo básico deste estudo, então, pretende-se refletir sobre a controladoria na área pública e verificar como atuam as controladorias implantadas em algumas prefeituras de municípios do estado da Bahia, observando se elas têm colaborado com a efetividade da governança nas instituições públicas, uma vez que quinze anos já se passaram da promulgação da Lei nº.101/00 e, portanto, das modificações gerenciais exigidas para promover a transparência na gestão da coisa pública. O cerne de um estudo é "o resultado do que se deseja alcançar quando se tiver a descrição ou a solução do problema" (GONÇALVES e MEIRELES, 2004, p.84).

Pode-se, então, resumir o objetivo geral que orientará o estudo: conhecer como os municípios escolhidos para a realização da pesquisa vêm utilizando as informações produzidas pela controladoria no processo de governança das instituições.

Dessa forma, o objeto de análise desta pesquisa são as controladorias dos municípios de Salvador, Feira de Santana, Madre de Deus e Camaçari, cidades do estado da Bahia, escolhidas para o desenvolvimento do estudo. Os critérios de escolha estão assinalados no capítulo de Metodologia deste estudo.

Na tentativa de buscar o alcance do objetivo geral deste estudo, pretende-se alcançar os seguintes objetivos específicos:

- Conhecer as principais práticas da controladoria nas organizações estudadas;
- Pesquisar como um país desenvolvido utiliza a controladoria na gestão pública;

- Comparar os procedimentos adotados aos recomendados pelos estudiosos da área gerencial e contábil;
- Reconhecer se a controladoria reflete uma real transparência das práticas governamentais.

O problema básico de pesquisa norteador de todo o desenvolvimento do estudo pode ser assim expresso: **As práticas adotadas pelas controladorias em municípios baianos selecionados têm contribuído com o processo de governança dessas instituições?**

"As hipóteses são soluções *a priori* do problema ou da pergunta da pesquisa que se deseja resolver" (GONÇALVES E MEIRELES, 2004, p. 87). Neste estudo, vai-se preferir denominar as hipóteses de: suposições de estudo pelo entendimento de que, ao ser respondido o problema *a priori*, têm-se suposições que precisam ser aceitas ou refutadas ao serem confrontadas com a realidade.

Cervo e Bervian (2002,p.86) destacam que

Em linguagem científica, a hipótese equivale, habitualmente, à suposição verossímil, depois comprovável ou denegável pelos fatos, os quais não de decidir, em última instância, sobre a verdade ou falsidade dos fatos que se pretende explicar. Ou a hipótese pode ser a suposição de uma causa ou de uma lei destinada a explicar provisoriamente um fenômeno até que os fatos a venham contradizer ou afirmar.

As suposições que se pretende comprovar e que se apresentam como possíveis respostas ao problema formulado são:

1. Os sistemas de controle foram criados atendendo a uma legislação que foi exarada a partir de influências externas do Fundo Monetário Internacional (FMI) que, por ter sido órgão financiador, influenciava os rumos políticos da nação, na década de 1980 e 1990. Nesse período, havia uma preocupação governamental de equilíbrio orçamentário, incentivando uma política neoliberal, como se o Estado não tivesse suas funções alocativas em favor do atendimento das necessidades públicas. Santos e outros (2001) destacam, em seu texto, argumentos que reforçam essa suposição.

Como se vê, enganam-se aqueles que vêem a responsabilidade fiscal refletindo uma preocupação ética do governo federal no processo de

alocação de recursos pelos poderes públicos brasileiros; longe disso, até porque seria ingenuidade pensar que orçamento equilibrado seja sinal caracterizador de honestidade na gestão dos recursos públicos.

Identificando nesta suposição, as variáveis que se relacionam, tem-se como:

Variável dependente: a legislação que exige a criação dos sistemas de controle interno;

Variável independente: as influências externas do FMI.

2. A atuação da controladoria governamental pública está mais voltada para o atendimento da legislação do que para sua utilização gerencial no processo de governança pública. No tocante às controladorias municipais, observa-se que a Resolução nº 1120/05, que dispõe sobre a criação, a implementação e a manutenção de Sistemas de Controle Interno nos Poderes Executivo e Legislativo municipais, e dá outras providências, foi emitida pelo Tribunal de Contas dos Municípios, órgão auxiliar do Poder Legislativo Municipal.

Depreende-se que essa Resolução deveria ter sido proposta pelo Poder Executivo, para ser emitida pelo Poder Legislativo e ser observada por todos os municípios do estado, sendo base de análise do Tribunal de Contas do Município, no exercício de suas funções, objetivando o exercício da função gerencial do controle. O serviço público, por causa da sua falta de cultura de práticas de controles internos, precisa se adaptar a esse novo momento gerencial do Estado brasileiro. A atuação de prestação de contas tem sido de forma reativa para atender a exigências dos Tribunais de Contas, no auxílio da função legislativa do controle. Urge a atuação de uma controladoria eficiente para dar subsídios gerenciais aos governantes e transmitir à sociedade o destino dado aos recursos públicos.

Traduzindo esta suposição em variáveis que se relacionam, tem-se:

Variável dependente: os sistemas de controle interno criados nos municípios selecionados;

Variável independente: a legislação que exige a criação dos sistemas de controle interno.

3. No setor público municipal, a aplicação de práticas de governança é, ainda, incipiente, havendo uma heterogeneidade no quadro de governança entre os municípios. A prática da governança exige transparência dos governantes municipais e esse princípio pode ser entendido como a prática da *accountability* pública com a necessária divulgação e publicação das contas públicas, avaliação de projetos com participação popular e outros aspectos de transparência na gestão que vão além da legislação vigente, como por exemplo, a divulgação de projetos e a aprovação popular das propostas de orçamento municipal (VIANA, 2010, p.110).

Destacando nesta suposição, o relacionamento das variáveis envolvidas, tem-se:

Variável dependente: as práticas de governança dos municípios estudados;

Variável independente: a cultura de *accountability* pública vigente entre os governantes públicos.

Diante da importância da Controladoria já evidenciada na contextualização deste trabalho, é importante que se investigue se as controladorias públicas vêm desempenhando seu papel estratégico, instrumentalizando o poder executivo de informações que possam subsidiar o processo de tomada de decisão.

É também significativo descobrir a importância que os gestores públicos têm atribuído à Controladoria, uma vez que, para desempenhar seu papel estratégico, o *controller* precisará de apoio para execução de suas ações, bem como ter definições claras de suas funções dentro da estrutura do poder público que lhe permitam desempenhar o seu verdadeiro papel.

Levando-se em consideração que a transparência dos dados públicos foi estabelecida por lei, é instigante identificar o real motivo da implantação das controladorias na área pública. Será que os executivos públicos estão reconhecendo a representativa contribuição que essa área lhes poderá proporcionar?

Como forte argumento para a realização deste estudo, tem-se a necessidade de constatar a realidade atual das controladorias na área pública, como funcionam, que atribuições lhes são dadas, quais informações divulgam ou viabilizam o acesso, enfim, reconhecer o *modus operandi* das controladorias escolhidas para a pesquisa.

Até agora, estamos nos referindo às controladorias sem definirmos adequadamente o que se entende por este setor e sem mostrar a opinião dos autores a respeito do seu conceito. O próximo item estará voltado para este fim.

1.1 CONCEITUAÇÃO E FUNÇÕES DA CONTROLADORIA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Antes de se adentrar nos possíveis conceitos a respeito da controladoria, vai-se mostrar uma analogia muito interessante e que revela a importância e o papel deste setor para a gestão das organizações. Heckert e Wilson (1963) fazem uma comparação prática que esclarece a relação do *controller* e o principal executivo. Segundo esses autores:

À Controladoria não compete o comando do navio, pois esta tarefa é do primeiro executivo; representa, entretanto, o navegador que cuida dos mapas de navegação. É sua finalidade manter informado o comandante quanto à distância percorrida, ao local em que se encontra, à velocidade da embarcação, à resistência encontrada, aos desvios da rota, aos recifes perigosos e aos caminhos traçados nos mapas, para que o navio chegue ao destino (HECKERT e WILSON, 1963, p.09).

Essa analogia é bem adequada ao mundo das organizações, pois o *controller* precisa passar segurança aos gestores durante o processo decisório, proporcionando-lhes dados necessários para cada situação em que se defrontem com alternativas de ação. A controladoria está relacionada ao alcance da estratégia escolhida pelos gestores, pois, para que a organização siga na busca dos objetivos traçados, todos os níveis organizacionais precisam estar envolvidos no seguimento da estratégia.

Os autores parecem não apresentar um consenso quando se trata em conceituar a controladoria. Há algumas ênfases conceituais que merecem destaque nessa conceituação e identificação das funções da controladoria.

Almeida, Parisi e Pereira (1999, p. 370), ao tentarem focar o que vem a ser a controladoria, dividem-na em 02 vértices:

O primeiro como *ramo de conhecimento* responsável pelo estabelecimento de toda a base conceitual, e o segundo como *órgão*

administrativo respondendo pela disseminação de conhecimento, modelagem e implantação de sistemas de informações.

Os autores admitem a controladoria como um ramo de conhecimento porque, apesar ter como base a Teoria da Contabilidade, sua atuação é feita mediante a interação multidisciplinar dos conceitos das áreas de Economia, Administração, Estatística e Sistema de Informação, entre outras. Como unidade administrativa, a controladoria é responsável pela coordenação e disseminação da tecnologia de gestão adotada. No seu texto, não admitem a realização das funções de controladoria por outro órgão da estrutura da organização. Parece que consideram a controladoria de tão grau de importância que, necessariamente, precisa existir como uma unidade administrativa com missão e propósitos próprios.

Perez Junior e outros (1995, p.35) admitem as funções da controladoria exercidas pelo gerente de contabilidade ou de um contador geral, mas não destacam a existência de uma unidade administrativa com esse fim. Valorizam o exercício dessas funções para o processo de tomada de decisões como *staff* à alta direção e, portanto, abrem a vertente para um 3º. aspecto que é a controladoria com essenciais funções exercidas na organização.

Padoveze (2003, p.3) apresenta, em sua obra, um conceito bem completo da controladoria, através do qual ele abrange os 03 aspectos já focalizados. Como área do conhecimento, ele destaca:

A Controladoria é uma ciência autônoma e não se confunde com a Contabilidade, apesar de utilizar pesadamente o instrumental contábil. (...) Em nossa opinião, a Controladoria pode ser entendida como a ciência contábil evoluída. Como em todas as ciências, há o alargamento do campo de atuação; esse alargamento do campo de abrangência da Contabilidade conduziu a que ela seja mais bem representada semanticamente pela denominação de Controladoria.

Essa colocação de Padoveze parece coincidir com a de Almeida, Parisi e Pereira (1999, p. 370), focalizada anteriormente, quando eles destacam a controladoria como área do conhecimento pelo envolvimento de outras ciências na sua atuação.

A ênfase da controladoria como unidade administrativa, também, é considerada por Padoveze (2003, p.3), quando afirma: “A Controladoria pode ser definida como a unidade administrativa responsável pela utilização de todo o conjunto da Ciência Contábil dentro da empresa”. Em outro trecho dessa mesma página, o autor destaca

as funções da controladoria, quando afirma: “À Controladoria cabe a responsabilidade de implantar, desenvolver, aplicar e coordenar todo o ferramental da Ciência Contábil dentro da empresa, nas suas mais diversas necessidades”.

Outra autora pesquisada (BARRETO, 2008) posicionou-se semelhantemente a Padoveze (2003) e Almeida, Parisi e Pereira (1999), pois, também, valorizou a controladoria como ramo de conhecimento, mas principalmente ressaltou a importância das funções exercidas pela unidade administrativa específica responsável por elas.

Borinelli (2006), em sua tese, critica a conceituação dos autores e define 03 distintas abordagens em seu estudo: Perspectiva 1: Aspectos conceituais (o que é); Perspectiva 2: Aspectos procedimentais (como funciona); e Perspectiva 3: Aspectos organizacionais (como se materializa nas organizações).

No que se refere à perspectiva 1, analisa-se a controladoria como área do conhecimento. No tocante à perspectiva 2, observa-se como essa área do conhecimento é levada às entidades, como se dá o seu funcionamento. Em relação à perspectiva 3, são ressaltadas as atividades e funções típicas de controladoria desenvolvidas nos vários órgãos ou unidades das organizações (BORINELLI, 2006).

Parece haver, então, um consenso entre a maioria dos autores pesquisados, pois a controladoria é considerada como uma área de conhecimento exercida por uma unidade administrativa sob a responsabilidade de um profissional intitulado *controller*, que tem funções específicas e fundamentais no desenvolvimento do processo decisório das entidades.

Essas perspectivas serão alvo de observação e análise no desenvolvimento deste estudo. As controladorias públicas serão analisadas, buscando entender-se seu *modus operandi*, para avaliar-se sua eficiência operacional no desempenho de seu papel estratégico nas organizações, disponibilizando informações para o processo decisório e possibilitando a transparência dos atos administrativos públicos.

Focalizou-se, neste estudo, que o processo de desenvolvimento organizacional dá-se em consequência do ambiente caracterizado por constantes mudanças, em que se inserem as organizações. Dessa forma, as organizações precisam cada vez mais entender seu ambiente interno e externo e determinar o impacto das mudanças deste ambiente na sua eficácia.

Neste contexto, a Contabilidade ortodoxa tem-se mostrado deficiente no que se relaciona ao atendimento das necessidades que envolvem a tomada de decisão. Surgiu, então, a controladoria, com a capacidade de fomentar as atividades gerenciais com informações necessárias ao alcance dos objetivos das organizações, além de outras funções destacadas por diversos autores. Almeida, Parisi e Pereira (*in* CATELLI, 1999, p.375) enumeram as seguintes funções da controladoria: “subsidiar o processo de gestão; apoiar a avaliação de desempenho; apoiar a avaliação de resultado; gerir os sistemas de informações e atender aos agentes do mercado”.

A controladoria implantada nas organizações tem, portanto, como uma de suas funções a evidenciação dos resultados econômicos das ações empresariais. As organizações são constituídas para a execução de diversos projetos. Um modelo de controladoria aplicada nas organizações seria responsável por identificar os resultados corretos de cada projeto. A controladoria é colocada, nessa visão, como responsável e coordenadora do processo de gestão, em parceria com as demais áreas. Refletindo-se sobre a área pública, na qual as ações são desenvolvidas sob a égide de programas e projetos, uma gestão por resultados poderia ser implantada mediante a prática eficiente das controladorias públicas.

Moynihan e Andrews (2010) afirmam que os processos orçamentários e as reformas tendem a desfrutar de uma atenção desproporcional nos estudos sobre a gestão financeira pública, mas esses componentes são seguidos de procedimentos internos de gestão de recursos em que o dinheiro é realmente recolhido e distribuído através de compras e rotinas de gestão de recursos humanos. Estas rotinas são influenciadas pelos sistemas de controle interno, de monitoramento e de contabilidade que fornecem informações sobre o movimento real de recursos, bem como os riscos emergentes no processo de execução. O hábito de facilitar a comunicação com um público maior e a fiscalização por órgãos, como auditores e legisladores externos, podem assegurar a legalidade e a eficiência da atividade de gastos.

Um aspecto relevante na definição da atuação de uma Controladoria são os modelos com os quais os gestores se instrumentalizam para gerir sua instituição. Almeida Parisi e Pereira (*in* CATELLI, 1999. p. 374) destacam a importância de se definir os instrumentos adequados para as ações gerenciais necessárias.

Portanto, pelo que se visualiza no quadro 1, a seguir, a primeira definição a ser tomada, ao se implantar a controladoria, é o modelo de decisão adotado. Um modelo de gestão participativa precisa ser incentivado, através do qual os vários níveis hierárquicos de autoridade e responsabilidade existentes na instituição são valorizados e contribuem num processo de tomada de decisão. Em se tratando de organismos públicos, a respeito do qual a comunidade vive clamando por transparência das ações governamentais e efetivo entrosamento no processo de tomada de decisão, uma gestão participativa parece ser uma estratégia política de grande utilidade gerencial.

Quadro 1 – Ação e instrumento disponibilizado

AÇÃO	INSTRUMENTO DISPONIBILIZADO
<ul style="list-style-type: none"> • Clarificar como as decisões são ou deveriam ser tomadas 	Modelo de decisão
<ul style="list-style-type: none"> • Mensurar corretamente o resultado dos eventos, produtos, atividades e áreas 	Modelo de mensuração
<ul style="list-style-type: none"> • Informar adequadamente os gestores 	Modelo de informação

Fonte: CATELLI, 1999, p. 374

O autor destaca, como fundamental, a escolha dos canais de informação para enriquecer os vários níveis decisórios dos dados necessários para serem processados e servirem de base para a condução gerencial das organizações. A contribuição da controladoria à estruturação do sistema de informações gerenciais é muito importante, uma vez que assessorará os vários níveis de governo, na criação de instrumentos que lhes favoreça a ação administrativa ou na customização daqueles já criados e que precisem ser adaptados à realidade de cada órgão.

Uma boa controladoria tem um papel representativo no planejamento estratégico da organização. Uma organização para sobreviver num ambiente de contínua e rápida evolução precisa situar-se no contexto em que atua, sabendo identificar as oportunidades e as ameaças que lhe circundam. Hitt e outros (2002, p.9) destacam o ritmo dessa mudança, que tem aumentado de velocidade de forma que até os limites de um setor se torna um desafio.

Esses autores destacam, como características do cenário do século XXI, a nova mentalidade adotada pelos gestores que valorizam a flexibilidade, velocidade, inovação, integração e os desafios que surgem a partir dessas mudanças emergidas em lugar das tradicionais economias de escala e orçamentos de publicidade vultosos,

que perderam a eficácia nesta nova era. Essa mentalidade precisa ser seguida pelos gestores públicos para que, buscando um acompanhamento seguro dos gastos públicos, possam ter, com rapidez, as informações que necessitam para a tomada de decisões.

Pode-se perceber que as mudanças foram dramáticas na área da tecnologia da informação, pressionando as organizações a atualizações de seus equipamentos tais como: computadores, celulares, inteligência artificial, realidade virtual e bases de dados de grande porte (HITT e outros, 2002, p.18). Esses autores ressaltam, ainda, a construção de redes eletrônicas capazes de conectar as organizações aos clientes, empregados, fornecedores e vendedores. Nesta era da informação, é fundamental terem-se dados em tempo real para tomadas de decisões.

Diante dessa realidade, as organizações se deparam com a necessidade de criar uma estrutura de pensamento para planejar estrategicamente as suas ações. Nesse cenário, o *controller* surge como uma peça fundamental no posicionamento estratégico da organização. Apesar de não ser a pessoa, necessariamente, responsável pela tomada de decisão, é o elo importante entre o ambiente externo, os tomadores de decisão e o funcionamento interno da organização.

No âmbito público, os instrumentos gerenciais de planejamento, firmados pela Constituição Federal de 1988, possibilitam a efetivação da visão de longo prazo do governante, refletindo os anseios da população, além de propiciar os dados objetivos para um plano a médio e a curto prazos. Reforça-se, aí, o papel da Controladoria na elaboração desses planos.

1.2 ESTRUTURA DO TRABALHO

Esta tese está estruturada da seguinte forma. Além deste capítulo introdutório, apresenta-se a fundamentação teórica do estudo no segundo capítulo, enfatizando-se a Teoria da Agência e seus impactos na gestão pública, bem como a relação da controladoria e a governança pública. Destacou-se o que os autores afirmam sobre a contribuição da controladoria à Administração Política das organizações públicas, a

evolução dos movimentos do controle no Brasil e a estruturação dos controles internos na administração pública.

O terceiro capítulo apresenta os procedimentos metodológicos adotados para a realização deste estudo, reservando-se ao quarto capítulo o resultado da análise dos dados, em que se expõem os detalhes do funcionamento das controladorias municipais estudadas. Neste capítulo, se mostra qual o conhecimento e expectativas de controle do público pesquisado, além de se expor práticas de controladoria aplicadas no setor público dos Estados Unidos da América, como forma de se entender como um país desenvolvido utiliza a controladoria na gestão pública.

No último capítulo, estão as conclusões e considerações finais a que se conseguiu chegar com a realização desta pesquisa.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

O referencial teórico de um estudo tem o objetivo de apresentar as bases conceituais que apóiam os problemas de pesquisa e dão respaldo metodológico de busca e análise dos dados. Busca-se, então, refletir sobre o conhecimento disponível no momento a respeito do tema em estudo e sustentar, cientificamente, o desenvolvimento das várias etapas de pesquisa, a formulação do problema, objetivos e construtos, embasando a discussão dos resultados da pesquisa, para se elaborar considerações finais coerentes e úteis ao desenvolvimento da ciência da Administração.

Este estudo teve, como pilares teóricos, os fundamentos da Teoria da Agência e as descobertas da Administração Política. Buscou-se, então, relacionar a controladoria e a governança pública e a contribuição que a adoção de controles internos podem proporcionar à administração política das organizações públicas. Demonstra-se, neste capítulo, que, neste país, não há uma cultura de controles, quando se focaliza os movimentos do controle no Brasil, apesar de já haver, na legislação, a exigência de controles internos na administração pública.

Pretende-se, então, como primeiro foco deste capítulo, destacar a importância da Teoria da Agência na gestão pública.

2.1 A TEORIA DA AGÊNCIA E SEUS IMPACTOS NA GESTÃO PÚBLICA

A Teoria Positiva serviu de base para o desenvolvimento da Teoria da Agência criada a partir da observação da realidade empresarial. Os trabalhos de Watts e Zimmerman (1986) destacam a contribuição da Teoria Positiva que, apesar de ter surgido por volta dos anos 1960, tornou-se um paradigma dominante a partir dos anos 1980. Esses autores revelam a lógica dessa teoria que, segundo eles, procura descrever como as empresas decidem que tipo de informação devem divulgar, isto é, de que maneira selecionam os procedimentos contábeis que utilizam.

Com base em preceitos da teoria econômica, os autores afirmam que os indivíduos agem basicamente em função de interesses pessoais, procurando maximizar seu bem-estar. Dentro dessa suposição, há duas perspectivas que têm sido consideradas na literatura contábil: (1) oportunística e (2) a da eficiência (WATTS and ZIMMERMAN, 1990, p. 135-136).

A **perspectiva oportunística** parte das seguintes suposições: (1) Os indivíduos agem, basicamente, em função de interesses pessoais; (2) As empresas, na pessoa de seus proprietários, buscam organizar-se de modo a maximizar suas condições de sobrevivência; (3) As empresas elegem políticas de evidenciação contábil que lhes possibilitem minimização dos custos contratuais. Seus administradores procuram defender seus interesses pessoais. Seja numa instituição privada, seja num órgão público, o interesse da organização deve sobrepujar os objetivos individuais da pessoa que a dirige.

As características da teoria positiva sob a **perspectiva da eficiência** partem do pressuposto de que as organizações dispõem de controles capazes de limitar atitudes oportunistas e, assim, induzir os gestores a escolherem métodos contábeis que minimizem custos contratuais e que mais se afinem com seus padrões de eficiência. O enfoque da eficiência baseia-se na ideia de que as organizações adotam procedimentos *ex ante*, procurando antecipar-se aos fatos para reduzir custos futuros de contratos (WATTS and ZIMMERMAN, 1990, p. 136).

No que tocante à perspectiva oportunística, a literatura, ao abordar as relações do Estado e a sociedade, defende que o poder fascina e que não importa a classe que o assuma, sempre haverá nas organizações públicas, dentro do sistema capitalista de estruturação do Estado, o interesse de atender a preferências e vieses pessoais. Dentro da perspectiva da eficiência, no tocante às providências para o combate a essa tendência oportunista de agir, os cuidados que os proprietários das empresas adotam para neutralizar essa perspectiva, precisam ser desenvolvidos pela sociedade de forma que exerça o controle social que a Constituição Federal lhe garante (SLOMSKI, 2009).

Essas perspectivas observadas conduzem à interpretação da existência de conflitos de interesse existentes nas organizações, uma vez que existem assimetrias informacionais entre o principal e o agente. Berle & Means (1932), no seu livro *The*

Modern Corporation of Private property, lançam as bases fundamentais para o entendimento do conflito de agência, destacando o principal (acionista) e o agente (executivo).

Na análise tradicional da firma, objetivo dos estudos da microeconomia, somente existe um proprietário. Esse proprietário, ao mesmo tempo, que é o principal fornecedor de capital para a empresa, também é seu único administrador. Esse modelo teórico não contempla dois problemas comuns à administração das organizações reais: os Conflitos de Agência e Assimetria informacional.

O principal é sempre associado ao proprietário do capital, mas, nas organizações públicas, entende-se que esse principal seja a sociedade, proprietária dos bens públicos que o Estado lhe disponibiliza. O agente é o executivo que adota as ações gerenciais e que possuem mais informações da coisa pública que seu principal (a sociedade).

Watts and Zimmerman (1990, p.102), quando se referem aos preceitos da Teoria Positiva, afirmam:

When managers exercise this discretion it can be because (1) the exercised discretion increases the wealth of all contraction parties, or (2) the exercised discretion makes the managers better off at the expense of some other contracting party or parties. If managers elect to exercise discretion to their advantage *ex post*, and the discretion has wealth redistributive effects among the contracting parties, then we say the managers acted "opportunisticly".³

"O conflito de agência surge quando os agentes ligados à empresa possuem interesses contrastantes e ao colocar seus interesses pessoais em primeiro lugar acabam por prejudicar o andamento da organização" (LOPES, 2004, p. 171). Casos públicos estão, a cada dia, a chocar a sociedade com as notícias veiculadas pela imprensa que conduzem à interpretação de que, frequentemente, tem havido nas organizações públicas o chamado conflito de agência.

Uma vez que já se reconhecem como possíveis as práticas de corrupção, quando os gestores procuram adotar, oportunisticamente, atitudes e processos que

³ Quando os gerentes adotam essa postura pode ser porque (1) o critério adotado aumenta a riqueza de todas as partes contratadas, ou (2) o critério exercido faz com que os gestores ganhem melhor em detrimento da outra parte contratante ou partidos. Se os gestores eleitos para exercer um poder discricionário com vantagem *ex post*, e o critério tem efeitos redistributivos de riqueza entre as partes contratantes, então vamos dizer que os gestores agiram de forma "oportunista"(Tradução própria).

lhes favoreçam, em detrimento da coletividade, procedimentos precisam ser implantados que inibam as atitudes corruptoras.

Ex ante, the set of accounting choices restricted by the contracting parties is determined by "efficiency" reasons (to maximize firm value). One cost of allowing managers more rather than less discretion is the increased likelihood of some ex post managerial "opportunism" via accounting procedures. However, ex ante the contracting parties expect some redistributive effects and reduce the price they pay for their claims. Ex post wealth is redistributed by managerial opportunism, but ex-ante some redistribution was expected and the parties prove protected themselves (WATTS and ZIMMERMAN, 1990, p.62.).⁴

O acionista deve evitar ser expropriado pelo administrador (roubo ou outras formas, como manipular resultados para não distribuir dividendos) (BERLE & MEANS, 1932). Há a necessidade de alinhamento de interesses de acionistas e executivos. Para tal, defendem Jensen e Meckling (1976) que estruturas de remuneração alternativas sejam desenvolvidas para minimizar o problema. O executivo pode realizar investimentos cuja rentabilidade seja duvidosa com o objetivo de aumentar seu poder e não distribuir dividendos aos acionistas.

Siffert Filho (1996) apresenta as três condições necessárias para que a relação da agência exista: (1) o agente (gestor público) dispõe de vários comportamentos possíveis a serem adotados; (2) a ação do agente (gestor público) afeta o bem estar de duas partes; (3) as ações do agente (gestor público), dificilmente, são observáveis pelo principal (cidadão), havendo, dessa forma, assimetria informacional.

Os dois primeiros itens referem-se ao conflito de interesses, oriundo das atitudes do agente (gestor público). Como se percebe a assimetria informacional, presente no setor público, afeta a relação de ambos. Uma vez que a sociedade só conhece o que é divulgado pelo agente, motivos políticos podem conduzi-lo a dar conhecimento a fatos e ações que julgue positivas em relação ao seu desempenho.

Nas empresas reais, com seus vários níveis hierárquicos e milhares de empregados, a assimetria é um fato. Os acionistas estão em desvantagem informacional em relação aos altos executivos da

⁴ *Ex ante*, o conjunto de escolhas contábeis feitas pelas partes contratantes é determinado por razões de "eficiência" (para maximizar o valor da empresa). O custo de permitir que os gestores tenham mais e não menos decisão é o aumento da probabilidade *ex post* de "oportunismo" gerencial, por meio de procedimentos contábeis. No entanto, *ex ante*, as partes contratantes esperam alguns efeitos redistributivos e reduzem o preço a pagar por suas reivindicações. *Ex post* a riqueza é redistribuída pelo oportunismo gerencial, mas *ex-ante* alguma redistribuição era esperada e as partes sentem-se protegidas.

empresa que, por sua vez, não possuem o mesmo nível informacional dos subordinados. Dessa forma, a assimetria existe não somente entre os acionistas e os executivos, mas também entre os próprios funcionários da empresa (LOPES, 2004, p.172).

Slomski (2009) destaca que a administração pública e suas entidades, em certo sentido, pertencem aos cidadãos. Ressalta que, no Brasil, são poucos canais adequados para os cidadãos transmitirem as suas reivindicações e, menos ainda, meios efetivos de informações sobre o que se passa da administração pública. Esse ponto de vista de Slomski deixa clara a existência de um problema comum entre o agente e principal, Estado e Sociedade (emissores e receptores), aumentando, portanto, a incerteza dos membros dessa sociedade sobre o que acontece no interior da coisa pública.

Assim, como nas empresas privadas, é desafiador monitorar as ações dos servidores públicos, pois o Agente (gestor eleito: Presidente no País, Governador no estado ou Prefeito no município) possui muito mais informações sobre a entidade que dirige do que o Principal (Cidadão). Gera-se, assim, assimetria informacional externa, dado que o cidadão não sabe, com certeza, se o Agente está maximizando, como ele desejaria, o retorno de seu capital na produção de bens e serviços que necessita.

Além da assimetria externa, também, existe a assimetria interna, haja vista que os servidores públicos, na qualidade de agentes, possuem mais informações sobre suas áreas de atuação do que o gestor eleito, na condição de Principal.

Será que o principal (acionista) pode eliminar divergências a seus interesses? Jensen e Mecklim (1976) discutem estruturas de remuneração alternativas para minimizar o problema de agência e definem uma relação de agência como um contrato pelo qual uma ou mais pessoas, o(s) principal (is) contrata(m) outra pessoa (o agente) para executar algum serviço em favor dele(s) e que envolva delegar, ao agente, alguma tomada de decisão. Destacam, ainda, algumas formas dos principais limitarem (e não eliminarem) divergências a seus interesses: (1) estabelecimento de incentivos apropriados após mensuração e avaliação de *performance*; (2) monitoramento (auditoria, sistemas de controle, restrições ao orçamento) com o objetivo de limitar ações do agente; e (3) nomeação de Conselho de Administração independente.

Observa-se que os autores destacam limitar e não eliminar, tal a dificuldade de solucionar o conflito de agência. Vê-se que essas sugestões podem ser aplicadas

mais facilmente no mundo empresarial e, por conta dos limites legais que orientam a ação pública, tornar-se difícil sua aplicação para as instituições públicas.

Nesse contexto, pode-se perceber a complexidade do estabelecimento de incentivos nas organizações, de forma a garantir a produtividade na prestação de serviços, associada a uma ética, onde a lisura das ações esteja inserida. Quando se trata de organizações públicas, onde a avaliação de desempenho é mais difícil, por não se ter parâmetro de satisfação dos clientes para os quais o serviço público é prestado, torna-se um processo desafiador o estabelecimento de mecanismo que alinhem as atitudes dos servidores a prestarem um serviço dentro de um padrão de qualidade desejado à sociedade.

Dixit (2009), em seu artigo, destaca o monopólio do serviço público ao atender à comunidade, uma vez que esse setor não enfrenta a concorrência que o setor privado encara no seu curso normal de sua ação.

In the private sector, each profit-seeking firm gets powerful external incentives from its competition with other firms. However, most public or quasi-public (regulated) service agencies used to be monopolies⁵(DIXIT, 2009, p.714).

O autor, ao comentar as características particulares presentes no setor público, na tentativa de criar metodologias para alinhar atitudes dos servidores e gerentes de agência do setor público, discute algumas implicações para a evolução e reforma do *design* dos incentivos a serem implementados em tais organizações.

Assim, ele destaca algumas características especiais das agências do setor público, tais como: multiplicidade de dimensões de tarefas, variedade de *stakeholders* e seus interesses, muitas vezes, conflitantes entre os fins e os meios e entre os níveis de gestão e os trabalhadores da linha de frente. Essa particularidade de relacionamento conflitante pode dar origem a três problemas que podem surgir simultaneamente, como destaca Dixit (2009).

O primeiro deles é que o autor chama de *risco moral*. O que se rotula de risco moral vem a ser a possibilidade de que um *agente econômico* mude seu comportamento de acordo com os diferentes contextos nos quais ocorre uma

⁵ No setor privado, cada empresa com fins lucrativos recebe poderosos incentivos externos pela concorrência com outras empresas. No entanto, a maioria das agências dos serviços públicos ou semipúblicos costuma ser monopólio (Tradução Própria).

transação econômica. Os resultados oriundos da ação do agente podem variar de acordo com a mudança do seu comportamento.

Como solução, para haver um alinhamento entre os objetivos do agente e do principal, o autor sugere o estabelecimento de uma remuneração variável como uma das soluções, onde o agente teria parte do salário fixo, complementado por bônus por sua produtividade. Assim, o salário seria composto conforme a fórmula: $Y = k + m x$, onde: Y = salário total; K= *Base salary* (salário fixo); M = *Marginal reward* or bonus.

O segundo problema apontado é a *assimetria de informação*, quando o agente detém algumas informações privadas e o principal não consegue ter acesso. O principal deve incluir no contrato recompensas para que o agente divida com ele informações privilegiadas. Quando se trata de contratos de serviços a serem prestados ao setor público, fica difícil o principal ter conhecimento de qual o verdadeiro custo desse serviço.

Para motivar o compartilhamento de informações, o autor sugere que o principal estabeleça mecanismos para elucidar a verdade, conhecendo o real custo dos serviços prestados, em termos monetários e em informações privilegiadas. A implantação de auditoria sistemática viabilizaria o conhecimento da verdade disponibilizada pelo agente. No caso de ser correta, o agente precisa receber bônus; no caso de omissão de informação ou divulgação errônea, o agente deve ser multado.

A *implantação de metas individuais* perfaz o terceiro problema, quando o servidor precisa ser motivado para que seus resultados melhorem à luz dos objetivos organizacionais. Para tal, o estabelecimento de um esquema de recompensa e de verificação de resultados precisa estar claramente firmado entre o principal e os agentes.

Em todas as situações comentadas, o autor destaca a necessidade de se estabelecer mecanismos de controle, que observem o real comportamento do agente no alcance das metas da organização. Nesse aspecto, é importante observar-se o custo de manutenção de sistemáticas de verificação.

Dixit (2009) salienta, ainda, a intertemporalidade das ações públicas. Muitas vezes, determinadas obras públicas se iniciam no mandato de um principal e serão concluídas no mandato de outro. Assim, o principal, por desejar ter o produto da ação

concluído ainda durante o seu mandato, pode estabelecer incentivos fracionados por etapa de conclusão da tarefa.

No setor público, há múltiplos principais, ou seja, a escala hierárquica desses organismos conduzem a uma pluralidade de principais. Por exemplo: o Governador, o Secretário de determinada pasta, o chefe do setor onde o agente está vinculado. Então, como se vê, são vários níveis de autoridade que fixam ações em busca do alcance dos objetivos públicos.

The actions of any one government bureaucracy or service agency usually affect several people who are in a position to influence it as principals. Many government services have features of public goods—jointness and non-excludability—to some degree. Even without publicness, there are externalities: Aspects of the services provided to one person give utility or disutility to others (DIXIT, 2009, p. 711) ⁶

Então, a existência desses múltiplos principais conduz à dificuldade de alinhamento dos agentes com os principais. São múltiplos interesses, variedade de objetivos, falta de confiança que, por acaso, ocorram, que interferem no estabelecimento de incentivos úteis que contribuam para a motivação do servidor na prática de sua rotina quotidiana.

Como se vê, a gestão desses interesses incorre em custos e pode ser questionado: com a finalidade de reduzir os interesses contrastantes entre principal e agente, quais os dispêndios gerados para minimizar os conflitos? Os custos de agência são a soma dos: (1) custos de criação e estruturação de contratos entre o principal e o agente; (2) gastos de monitoramento das atividades dos gestores; (3) gastos promovidos pelo próprio agente para mostrar ao principal que seus atos não serão prejudiciais ao mesmo; (4) perdas residuais, decorrentes da diminuição da riqueza do principal por eventuais divergências entre as decisões do agente e as decisões que iriam maximizar a riqueza do principal.

Os custos da agência, apregoados pela teoria e combatidos para aumentar a eficiência na gestão das organizações, têm caráter especial nas organizações públicas, uma vez que os custos de transação no setor público são entremeados de

⁶ As ações burocráticas governamentais ou serviços de agência geralmente afetam várias pessoas que estão em posição de influenciar como os diretores. Muitos serviços do governo têm características de bens públicos e operações combinadas e não-excludentes em algum grau. Mesmo sem publicidade, há externalidades: Aspectos dos serviços prestados a uma pessoa dão utilidade ou não para os outros (Tradução própria).

particularidades e complexidades próprias. Entendem-se como custos de transação todos os gastos que oneram as organizações no momento em que tomam as suas decisões, tanto no que se refere ao desembolso de recursos, como também ao tempo despendido para a tomada de ação. Horn (1995) os destaca e merecem ser comentados:

O tempo e esforço dos políticos ao negociar as políticas públicas é um custo de transação das ações governamentais. As regras estabelecidas pelo poder executivo e legislativo envolvem muito tempo dos políticos na sua definição e a existência de conflitos de interesses contribui para que, em várias situações, esses regulamentos não sejam fixados com a clareza suficiente para a sua interpretação, dificultando o alcance dos objetivos propostos;

A falta de uma política de longo prazo tem incidido em outra espécie de custo de transação. A finitude dos mandatos políticos, sem o compromisso de manutenção das políticas de Estado pelo sucessor, promove um custo da habilidade de renegociação com legisladores e executivos para alterar, emendar e substituir regras e leis.

A mudança de poder num regime democrático em que o personagem que estiver com o cargo naquele momento poderá usá-lo com interesses completamente contrários ao antecessor, causa um custo social muito representativo.

O custo de programação, administração, monitoramento e avaliação das políticas públicas envolve gastos do poder executivo e da administração, propriamente dita, além da sociedade que precisa acompanhar a efetividade das políticas públicas.

O controle do comportamento do agente pela sociedade é um aspecto a ser considerado. Como a eficiência da administração pública depende do comportamento do agente, o principal, que vem a ser a sociedade, fica impossibilitado de ter o efetivo controle da máquina pública.

O custo dos impostos pagos pela sociedade é objetivamente um custo real que a sociedade arca. O cidadão tem dificuldade de reconhecer qual sua real contribuição para determinadas políticas públicas, uma vez que ele colabora com o pagamento de impostos, mas não consegue acompanhar o fluxo de sua colaboração.

Todos esses aspectos oneram a sociedade que, nas organizações públicas, representa o principal referenciado na Teoria da Agência, para quem devem estar voltados os objetivos e as ações governamentais.

A Governança pública, mediante a atuação da controladoria, pode ser uma solução para muitos problemas organizacionais. A assimetria de informações é um deles. Quando se trata de organizações públicas, o problema parece tomar proporções maiores. Dixit (2002) salienta: “Public sector agencies have some special features, most notably a multiplicity of dimensions-of tasks, of the stakeholders and their often-conflicting interests about the ends and the means, and of the tiers of management and front-line workers”⁷.

Nascimento e Bianchi (2005) procuraram identificar características intrínsecas às atividades da área de controladoria que credenciassem esta área a ser um instrumento interno de governança corporativa, de forma a minimizar os conflitos de agência, através da eliminação da assimetria informacional. Os resultados sugerem que a área de controladoria possui condições, na maioria dos casos, para a manutenção de sua posição de independência em relação à administração local no processo de elaboração e divulgação das informações decorrentes dos atos e fatos administrativos. Isso possibilita promover a transparência administrativa, bem como a minimização da assimetria informacional entre principal e agente.

O estabelecimento de contratos bem feitos em que as partes envolvidas estivessem pactuadas com a qualidade e a eficiência seria uma forma de que a corrupção fosse combatida. Esses contratos, aliados a um sistema de incentivos e a uma estrutura de controles onde a transparência dos atos governamentais pudesse estar à mostra, completariam essa rede de acompanhamento das ações governamentais.

O artigo *The Nature of Firm* ou “A natureza da firma”, de Ronald Coase (1937), apresentou a firma como uma local de troca, no qual o sistema de mercado era suprimido e a alocação de recursos realizada, em vez de ser no mercado, por autoridade e direção, pois sua preocupação estava centrada nos custos de contratação com o mercado. Segundo o autor, se os custos de usar a autoridade direta

⁷ Órgãos do setor público têm algumas características especiais, principalmente a multiplicidade de dimensões das tarefas, dos atores e seus interesses muitas vezes conflitantes sobre os fins e os meios, e os níveis de gestão e os trabalhadores da linha de frente (Tradução própria)

forem menores do que os custos de mercado, as atividades devem ser incluídas dentro da firma. Assim, as empresas surgem e crescem em um processo natural de redução de custos e aumento da rentabilidade. A firma é um meio encontrado de reduzir o custo de transação.

Alchian e Demsetz (1972) opõem-se à noção de que as atividades dentro da firma são governadas pela autoridade e, corretamente, enfatizam o papel do contrato como veículo para a troca voluntária. Nesta mesma linha de pensamento, Jensen e Mecklim (1976) dizem que as relações contratuais são a essência da firma, não só com o empregado, mas também com os fornecedores, clientes, credores entre outros. Para Fama (1980), o mérito de Alchian e Demsetz (1972) e Jensen e Mecklim (1976) foi visualizarem a firma como um conjunto de contratos entre fatores de produção.

É nesse aspecto que se encaminharão as discussões neste estudo, uma vez que as entidades públicas precisam ser analisadas sob o prisma dos contratos. Coase (1937) complementa que sempre que o custo de mercado for maior que custo de produção direta, deve-se optar pela produção direta.

Essa posição deve ser assumida pelo Estado, que, neste caso, não difere em nada de uma firma, ao contrário, assemelha-se a ela, ao suprir as necessidades meritórias da sociedade. O Estado poderia comprar serviços, pelos quais, no entanto, teria que pagar o preço. Ele toma, então, a decisão de produzi-los. Essa produção acontece a custo para o Estado, pois o governo contrata pessoas como compra matéria-prima, constrói prédios públicos para a produção desses bens e serviços, enfatizando um conjunto de contratos entre os fatores de produção (SLOMSKI, 2009, p.30).

Esse modelo de ação pressupõe que o Estado e suas instituições sejam vistos e analisados sob a perspectiva da Teoria dos Contratos, dado a relação de agência existente. Brouseau (1993) define contrato como um acordo através do qual os agentes se obrigam uns com os outros a ceder ou se apropriar, criar ou não criar certas coisas.

Lopes (2004) argumenta que alguns problemas surgem na prática a respeito da execução e da imposição dos contratos. É importante caracterizar duas situações que podem ser encontradas: (1) de informação imperfeita e (2) a de informação incompleta. Na situação da *informação imperfeita*, as regras do jogo são bastante claras e conhecidas de todos, no entanto os agentes não conhecem as ações dos outros agentes. Ele exemplifica o jogo de pôquer como sendo um caso típico dessa

situação. Todos conhecem as regras, mas, presumivelmente, nenhum jogador conhece as cartas e as intenções dos outros. Na situação de *informação incompleta*, nem mesmo as regras do jogo estão totalmente claras. É o caso de um jogo de futebol que não se sabe o rigor que o árbitro irá aplicar nas faltas cometidas. É importante observar as pequenas diferenças. Pode-se perceber que, no jogo de futebol, as regras podem ser claras no papel, mas sua aplicação pode ser bem diferente daquilo previsto no formal. Essas duas situações servem para caracterizar os problemas que a imposição dos contratos pode enfrentar na prática.

Sunder (1997, p.13) comenta sobre o assunto: “The neoclassical model of the firm with perfect markets has no people, organization, or need for information, and therefore has no role for accounting on operating a firm”⁸.

Drüke (2010, p.66) destaca que “In some countries in Latin America, market is imperfect and the regulatory system is underdeveloped”⁹. Ao fazer esta declaração, o autor enfatiza que as elites corruptas abusam de privilégios do Estado para, mediante dotação orçamentária de distribuição de renda, buscar o estabelecimento de alianças com a classe média e os sindicatos, fortes grupos sociais de integração, e, assim, neutralizar o potencial de resistência.

Esse autor analisa que, na maioria dos países da América Latina, esse caminho levou ao desastre econômico, com a decadência econômica de longa duração e débito nacional profundo, resultando em severas restrições orçamentárias. E afirma: “accountability is lacking, because decisions are made within these broad alliances. Political responsibility is covered and success attributed only to members of the political class”¹⁰ (DRÜKE, 2010, p.66).

Em sua análise, o autor ressalta que as imperfeições do mercado e as falhas do Estado criam obstáculos significativos para o desenvolvimento da sociedade da informação. Países que mantêm monopólios na telecomunicação dificultam a livre

⁸ O modelo neoclássico da firma com mercados perfeitos não contempla a existência de pessoas, organizações ou necessidades de informações e, dessa forma, a contabilidade não possui nenhum papel na operação das empresas (Tradução própria).

⁹ Em alguns países da América Latina, o mercado é imperfeito e o sistema regulatório é subdesenvolvido (Tradução própria).

¹⁰ É falta de responsabilidade, porque as decisões são tomadas dentro dessas alianças amplas. A responsabilidade política é incoberta e o sucesso atribuído somente aos membros da classe política.

entrada de concorrentes e que restringem os mercados competitivos são penalizados pelo crescimento lento e o conseqüente declínio no desenvolvimento social.

Na teoria econômica, estudos foram desenvolvidos revolucionando a Teoria Positiva da Contabilidade e a Teoria das Finanças, testando hipóteses da existência do mercado imperfeito na Contabilidade. Foi criada a EMH (Hipótese do Mercado Eficiente), por meio de pesquisas empíricas, para verificar como os números contábeis influenciavam o mercado de capitais, relacionando informações contábeis com a precificação de ativos financeiros. Assim, “A EMH proporcionou à contabilidade a possibilidade de verificação do relacionamento dos números contábeis e das variáveis econômicas” (CARDOSO E MARTINS, 2004, p.71).

Destacando as implicações de um mercado eficiente, os autores afirmam: “De uma forma simplificada, a EMH implica preços de mercado em equilíbrio como se todos os agentes do mercado tivessem as mesmas informações, e que tivessem a mesma aversão ao risco e capacidade de interpretação e precificação da informação.” (CARDOSO E MARTINS, 2004, p.73). Fazendo um paralelo com a realidade pública, é como se existisse uma homogeneização de conhecimento e capacidade de entendimento de todos os cidadãos a respeito das informações públicas.

O que os autores querem dizer, ao afirmar que o mercado é eficiente? É aquele que as informações são perfeitas, ou seja, as informações relevantes estão disponíveis, gratuitas, instantâneas e sem assimetria. As expectativas são homogêneas para os investidores racionais, com as informações perfeitas e com racionalidade humana. Apesar do mercado competitivo, toda oferta é demandada instantaneamente e todos têm perfeito acesso às informações gerais. Por fim, o custo de transação é igual a zero, não existe imposto, ou taxa ou qualquer outra restrição do acesso a informação e da atuação do cidadão no mercado.

Num mercado imperfeito, alguns têm o privilégio da informação e outros a desconhecem e, portanto, não podem exigir seus direitos e não sabem se algo aconteceu fora do planejado ou se recursos foram desviados. Esses cuidados no estabelecimento de uma controladoria eficaz e eficiente poderiam contribuir com o gestor na condução de uma administração política estatal, onde as carências da sociedade pudessem ser facilmente identificadas e as ações preventivas e corretivas pudessem ser adotadas.

Então, nesse mercado imperfeito, alguns cuidados com a governança pública são importantes para diminuir os efeitos que a Teoria da Agência apregoa quando procedimentos preventivos não são adotados.

2.2 A CONTROLADORIA E A GOVERNANÇA PÚBLICA

Ao se relacionar a controladoria à governança pública, é importante que seja especificado mais claramente o que venha a ser essa governança e como a sociedade pode participar e acompanhar os planos e realizações governamentais.

Peters (2007, p.17) relaciona a *accountability* (entendida como uma eficiente cadeia de responsabilidade e de prestação de contas) e a transparência como áreas essenciais para um governo democrático. Destacam que “opening up government to scrutiny from outside, independent actors provide a means for identifying and the questioning the government’s actions.”¹¹

Na Constituição Federal de 1988, estão definidos princípios que incentivam a participação e o controle social como direitos inerentes ao indivíduo como integrante de uma sociedade que precisa participar da gestão pública, contribuindo para a sua eficiência e legitimação.

A expressão *controle social* diz respeito à participação da sociedade na administração pública, na definição de diretrizes, na avaliação da conduta dos agentes públicos, na gestão das políticas públicas. O controle social, exercido pela sociedade, tem a administração pública como tutora (MATIAS-PEREIRA, 2010, p. 75).

A governança, como instrumento de gestão, foi, inicialmente, desenvolvida nas organizações privadas, mas Horn (1995) sustenta que as organizações públicas e as privadas são semelhantes, uma vez que ambas produzem bens e serviços para a sociedade. Então, os problemas inerentes à governança corporativa são, também, similares, tais como: os custos de agência, transparência nas ações gerenciais, combate ao oportunismo na gestão e aos atos de corrupção. Esses são exemplos de dificuldades gerenciais que são inerentes a uma prática da governança.

¹¹ A abertura do governo à avaliação externa por atores independentes fornece um meio para a identificação e questionamento das ações governamentais (Tradução própria).

Kaufman (2005) destaca que a ênfase na responsabilidade do governo é um aspecto crescente no combate à corrupção e promoção da transparência governamental. Transparência e abertura são necessárias, mas talvez não sejam suficientes, para produzir a responsabilização no setor público. Se o setor público mantiver sigilo sobre suas ações, haverá pouca chance de que os funcionários públicos ou o público em geral seja capaz de impor o controle efetivo sobre o governo.

O autor comenta que a transparência pode ser atingida por numerosas maneiras. Um dos mais importantes é usar os dados de desempenho que podem demonstrar ao público e para as elites políticas, o que o governo está fazendo. Dessa forma, se poderá ter conhecimento se as coisas estão acontecendo dentro do esperado, pois as informações de comportamento governamental no tocante aos gastos efetuados e as ações éticas adotadas poderão transparecer ao público que a corrupção está sendo combatida no setor público. O interessante é perceber que, segundo o autor, nenhuma informação de caráter apenas político poderá se sobrepor aos dados comprovados.

Quando se trata de governança, há uma gama de diversidades que está ligada à sua conceituação. Andrade e Rosseti (2006) relacionam grupos de diversidades conceituais em relação à governança. Pode-se conceituá-la como *guardiã de direitos* entre as partes interessadas; como *sistema de relações* pelo qual as sociedades são dirigidas e monitoradas; como *estrutura de poder* que se observa no interior das corporações; e como *sistema normativo* que rege as relações internas e externas das empresas.

Como os instrumentos de governança são oriundos das organizações privadas, a expressão dos conceitos refere-se aos integrantes do mundo empresarial, mas, como Horn (1995) destacou, há similitude entre essas instituições e os conceitos observados podem ser aplicados ao ambiente público, cambiando-se apenas os personagens envolvidos.

Quando se referem à Governança como *guardiã de direitos*, Monks e Minow (2004) a definem como um conjunto de leis e regulamentos que visam: a) assegurar os direitos dos acionistas das empresas, controladores ou minoritários; b) disponibilizar informações que permitam aos acionistas acompanhar decisões empresariais impactantes, avaliando o quanto elas interferem em seus direitos; c)

possibilitar aos diferentes públicos alcançados pelos atos das empresas o emprego de instrumentos que assegurem a observância de seus direitos; d) promover a interação dos acionistas, dos conselhos de administração e da direção executiva das empresas.

Esse conceito, apesar de toda sua expressão estar voltada ao mundo empresarial, está adequado às organizações públicas, entendendo-se a sociedade, onde estiver descrito acionista, pois vem a ser a grande acionista dos empreendimentos públicos, por receber os retornos de bem-estar esperados pelas decisões dos governantes.

Referindo-se à governança, como *sistema de relações*, o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC) a conceitua como “o sistema pelo qual as sociedades são dirigidas e monitoradas, envolvendo os relacionamentos entre proprietários, conselho de administração, diretoria, e órgãos de controle” (*site do IBGC, 2012*). Nas organizações públicas, todas as suas relações são estabelecidas por leis que garantem os direitos dos indivíduos de terem acesso às informações dos atos governamentais, podendo inclusive exercer o controle externo dos impactos das decisões adotadas pelos atores do poder público.

No tocante à governança como *estrutura de poder*, Babic (2003, p.8), em seu artigo, afirma que

o campo onde gravita a governança corporativa é definido por uma dada estrutura de poder, que envolve questões relacionadas aos processos de decisões estratégicas, ao exercício da liderança, aos métodos com que se atendem aos interesses estabelecidos e aos pleitos emergentes.

Essa definição não precisa nem de modificações na estrutura das palavras para torná-la adequada às organizações públicas. A estrutura vigente e a legislação em vigor possibilitam à sociedade e aos ocupantes de cargo de direção das entidades públicas o planejamento das ações governamentais e o acompanhamento da execução dos planos governamentais e suas implicações sociais.

Definindo a governança corporativa como *sistema normativo*, Cadbury (1999), refletindo, afirma:

A governança corporativa é expressa por um sistema de valores que rege as organizações, em sua rede de relações internas e externas.

Ela, então, reflete os padrões da companhia, os quais, por sua vez, refletem os padrões de comportamento da sociedade.

A legislação em vigor estabelece a transparência e a ética como valores que devem reger as organizações públicas, entendendo-as numa rede de relações internas (estrutura de poder das instituições) e externas (sociedade, parceiros, órgãos governamentais de controle) que têm interesse pela coisa pública.

Shleifer e Vishny (1997, p. 737) afirmam:

Corporate governance deals with the ways in which suppliers of finance to corporations assure themselves of getting a return on their investment. How do suppliers of finance get managers to return some of the profits to them? How to make sure that managers do not steal the capital they supply or invest it in bad projects? How do suppliers of finance control managers?¹²

Como se pode perceber, as respostas a essas questões estão todas associadas aos aspectos conceituais da governança destacados anteriormente. Vai exigir uma estrutura de poder com um sistema de normas e valores que reforcem a ação pública dentro de um padrão de transparência esperado pela coletividade. “Uma boa governança corporativa no setor público exige competência e conduta ética dos gestores em relação à transparência, prestação de contas e a responsabilização (*accountability*)” (MATIAS-PEREIRA, 2009, p.109).

O papel da contabilidade e, conseqüentemente, da controladoria no processo de governança é fundamental, conforme comentam Bushman e Smith (2001, p.238): “We define the governance role of financial accounting information as the use of externally reported financial accounting data in control mechanism that promote the efficient governance of corporations”¹³.

A forma mais simples de prestação de contas é a exigência de uma organização administrativa que preste contas do que fez, destaca Peters (2010, p.16). Isso significa que alguma unidade de determinado órgão público (a controladoria) deve ter a

¹² A governança corporativa trata das formas pelas quais os fornecedores de financiamento para as empresas asseguram um retorno em seu investimento. Como os fornecedores de financiamento fazem com que os administradores devolvam parte do lucro para eles? Como ter certeza de que os administradores não roubem o capital ou invistam-no em projetos ruins? Como os fornecedores de capital podem controlar os administradores? (Tradução própria).

¹³ Nós definimos o papel da informação contábil nos mecanismos de governança como a utilização de informações contábeis preparados para usuários externos em mecanismos de controle que promovem a governança eficiente das corporações (Tradução própria).

responsabilidade de elaborar um relatório das ações desenvolvidas a organismos externos e independentes. Estes organismos externos referidos poderão ser o poder legislativo, um revisor de contas, até mesmo o grande público, através de um relatório publicado, para que a avaliação possa ser pública e objetiva. Destaca o autor: “The accounting may be financial, or it may be expressed in terms of the services provided and the successes and failures of the program. In either case it involves making public what has been done in the public name”.¹⁴

O que o autor está ressaltando é que, na busca por uma governança eficiente, é importante esta forma de prestação de contas, em nível mais básico da transparência, tornando possível para quaisquer atores de fora de uma organização pública identificar o que aconteceu e responder a seus questionamentos. Dessa forma, a prestação de contas pode ser entendida como a capacidade de dar respostas tanto aos senhores políticos como aos clientes e ao público em geral.

Em outro trecho, Peters (2010, p.19) reforça:

Accountability mechanisms should also be conceptualized as a means of assessing just what government has produced for its citizens. Are the programs adopted by the government actually delivering goods and services, or are there major failures in delivery? If there are failures, what is the cause and how can it be corrected? These questions may identify malfeasance and corruption. In this case, punishments may be deserved.¹⁵

Então, num país onde os escândalos públicos vêm surgindo a todo o instante, é importante que se estabeleçam mecanismos de prestação de contas para que as distorções sejam identificadas a tempo de se promover as correções e fortalecer a sociedade. Peters (2010, p.19) continua destacando que “it is important for the actors involved in this process to recognize that finding suboptimal results is not necessarily a cause for punishment, whether political or personal. Rather, It can be seen as an opportunity to learn and to find better means of providing service”.¹⁶

¹⁴ A contabilidade pode ser a financeira, ou pode ser expressa em termos de serviços prestados e dos êxitos e fracassos do programa. Em ambos os casos, trata-se de tornar público o que foi feito em nome do público.

¹⁵ O mecanismo de responsabilização, também, deve ser conceituado como um meio de avaliar o que governo tem produzido para os seus cidadãos. Os programas adotados pelo governo, na verdade, entregam bens e serviços, ou existem grandes falhas na entrega? Se houver falhas, o quais as causas e como isso pode ser corrigido? Estas perguntas podem identificar prevaricação e corrupção. Neste caso, as punições podem ser merecidas (Tradução própria).

¹⁶ É importante para os atores envolvidos neste processo reconhecer que encontrar resultados abaixo do esperado não é necessariamente causa para punição, política ou pessoal. Em vez disso, pode

Jenkins (2004, p.140) destaca formas de *accountability*, definindo-as como canal vertical e canal horizontal de prestação de contas. “Vertical channel of accountability are those that link citizens directly to government”.¹⁷ Para este autor, a *accountability* vertical ocorre quando o Estado é responsabilizado pela sociedade, por canais formais como as eleições, e por processos informais, por meio do qual os cidadãos se organizam em associações, exigindo explicações e ameaçando sanções menos formais, tais como publicidade negativa.

“Horizontal accountability exists when one state actor has the authority – formal or informal – to demand explanations or impose penalties on another” (JENKINS, 2010, p.140).¹⁸ Os agentes públicos do Poder Executivo devem explicar suas ações ao Poder Legislativo. Esta é uma forma de prestação de contas horizontal.

Na busca de implantar mecanismos de transparência pública que conduzam a um aprendizado, pode-se buscar implantar os passos destacados por Peters (2010, p.20-21) para avaliar-se a performance dos organismos públicos: (1) Defining outcomes; (2) Defining outputs; (3) Developing effective measure mechanism; (4) Linking programs to outputs and outcomes; (5) Defining adequate standard; (6) Defining adequate improvement; (7) Defining responsibility; (8) Linking inputs to outputs.¹⁹

No primeiro passo, que se pode traduzir como Definição de metas, o autor recomenda que o processo seja iniciado, definindo-se o que a organização e o governo em geral, quer para cada programa, estabelecendo tipos de resultados desejados.

O 2º. passo (Definição de saídas) abrangerá a definição dos resultados finais esperados pela escolha política, identificando-se as etapas intermediárias no processo. A partir dessas opções, define-se no 3º. passo, o mecanismo eficaz de avaliação, que será desenvolvido.

ser visto como uma oportunidade para aprender e encontrar o melhor meio de prestação de serviço (Tradução própria).

¹⁷ Canal vertical de prestação de contas são aqueles que ligam os cidadãos diretamente ao governo.

¹⁸ Accountability horizontal existe quando um ator do estado tem a autoridade – formal ou informal – exigir explicações ou impor sanções em outro.

¹⁹ 1) Definição de metas; (2) Definição de saídas; (3) Desenvolvimento de mecanismo eficaz de avaliação; (4) Criação de *links* entre metas e saídas dos programas; (5) Definição de padrões adequados; (6) Definição do aperfeiçoamento adequado; (7) Definição da responsabilidade; (8) Promoção de *links* entre entradas e saídas (Tradução própria).

No 4º. passo (Criação de *links* entre metas e saídas dos programas), os indicadores de *performance* do governo têm que estar relacionados entre as metas e as saídas esperadas do programa.

No 5º. passo (Definição de padrões adequados), vai-se responder: Quais as medidas de um mau desempenho? O que é bom o suficiente? O que é um desempenho adequado? Por razões políticas, pode-se, inicialmente, estabelecer um baixo indicador, para, na avaliação de desempenho, ficar evidenciadas melhorias irreais.

O 6º. passo (Definição do aperfeiçoamento adequado) abrangerá respostas às seguintes questões: Qual a melhoria adequada para indicar que um programa está sendo realizado adequadamente? Qual o período de tempo deve ser considerado adequado para sua realização?

A definição da responsabilidade é o 7º. passo que promove uma mudança das formas tradicionais de responsabilização para sistemas baseados em desempenho, deslocando-se a ênfase da culpa, enfatizando na aprendizagem sobre o desempenho, a partir da observação da atuação dos indivíduos responsáveis pela ação.

No 8º. passo (Promoção de *links* entre entradas e saídas), percebe-se a diferença do processo orçamentário desenvolvido no passado, quando a preocupação era apenas de alocação de insumos. Com o desenvolvimento de um sistema de gestão de desempenho, tem-se a oportunidade de entender melhor como essas entradas são introduzidas em programas, para, posteriormente, tomarem-se decisões em conformidade.

Em mais um trecho de seu capítulo, Peters (2010, p.23) valoriza a controladoria quando afirma: “The first option for organizing performance management is to create a special unit that implements the program across all public organizations.²⁰ Esta unidade especial é a controladoria que teria o foco para desenvolver instrumentos de medição, relatórios e interpretar os resultados de desempenho, realizando a avaliação do governo. Este modelo tem sido adotado em países como Nova Zelândia e Reino Unido, por suas várias virtudes, destaca o autor.

²⁰ A primeira opção para a organização de gestão de desempenho é criar uma unidade especial que implementa o programa em todas as organizações públicas (Tradução Própria).

Em resumo, a utilização de sistemas de responsabilização baseados no desempenho muda a maneira de impor a prestação de contas. Os sistemas de desempenho exigem que, ao invés de pensar sobre as consequências políticas de escolhas e da culpa, se enfoque em demonstráveis indicadores de sucesso e fracasso.

Drüke (2010, p.62), referindo-se a uma governança democrática, destaca o pensamento de Anttiroiko (2004), que diz: “emphasizes the interaction between citizens, political representatives, and administrative machinery providing a special view of citizens opportunities to influence and participate in policy making, development, and service process”.²¹

Há uma boa governança na medida em que existe participação ativa dos cidadãos na tomada de decisão transparente. Ter serviços públicos de boa qualidade e estar em conformidade com as boas práticas de uma boa governança é o que destaca Drüke (2010). A seguir, no Quadro 2, são apresentadas as dimensões de uma boa governança, especificadas por Drüke (2010, p.63). Pode-se observar que o autor destaca a perfeita interação do Estado com a sociedade civil, sendo legitimada por leis.

Quadro 2 - Dimensões de uma Boa Governança

TAREFAS DO ESTADO E SUA REFORMA	COMPETÊNCIA GOVERNAMENTAL	SOCIEDADE CIVIL	LEI
Implementação da estrutura subsidiária para o desempenho da tarefa	Consultoria na concepção de uma política coerente	Criação de um clima de engajamento civil	Criação de uma ordem independente dos direitos de propriedade econômica
Reforço da legitimidade pela prestação de serviços públicos sustentáveis	Configuração de uma organização governamental orientada para a reforma	Introdução de processos de interação construtiva entre as instituições do Estado e da sociedade civil	Atribuição de direitos e garantia da sua aplicação
Reforço da legitimidade pela participação mais efetiva do cidadão Abolição da corrupção Abolição da violência generalizada	Melhoria contínua		Legalidade do Estado

Fonte: Drüke (2010, p.63) (Tradução Própria)

²¹ A ênfase na interação entre cidadãos e representantes políticos e máquinas administrativas, fornece uma exibição de oportunidades especiais aos cidadãos para influenciar e participar na elaboração e desenvolvimento de políticas e processos de serviço (Tradução Própria).

A transparência e a consequente identificação dos responsáveis dependem de um melhor relacionamento entre a administração do Estado e da sociedade, entre governantes e governados. A divulgação de dados por meio de *sites*, denominada governo eletrônico, é a chave para alcançar um novo nível de governança pública. O Governo eletrônico pode significativamente melhorar a prestação de contas e ajudar a melhorar a governança (DRÜKE, 2010).

Ao apresentar essas dimensões, o autor destacou que o gestor precisa criar um clima de engajamento civil e introduzir a interação construtiva entre as instituições do Estado e a sociedade civil. Com a reforma da administração pública através do governo eletrônico, a interação entre a administração e a sociedade civil muda, drasticamente, na direção de maior orientação ao cliente, transparência, eficiência e legitimidade. Este engajamento civil e a interação entre as instituições do Estado e a sociedade civil exigem uma reorganização do processo político de decisão, que ajuda a abrir círculos fechados da classe política e dar aos governados uma voz mais forte. Por meio do governo eletrônico, há o envolvimento dos *stakeholders* e o fortalecimento das conexões entre a administração pública e os usuários.

Vê-se, então, que, nesse relacionamento aberto entre o Estado e a sociedade civil, procurando ter uma transparência dos atos governamentais, a atuação da controladoria é fundamental para que haja um fluxo de informações constante, necessário para manter o governante com os dados precisos para processo decisório e para divulgar ao contribuinte o destino dado aos seus recursos.

No próximo item, será valorizada a atuação da controladoria na administração política das organizações públicas.

2.3 A CONTRIBUIÇÃO DA CONTROLADORIA À ADMINISTRAÇÃO POLÍTICA DAS ORGANIZAÇÕES PÚBLICAS

Para se introduzir uma discussão sobre a contribuição da controladoria à administração política dos entes públicos, é importante que se compreenda o que é a administração política e sua importância no mundo das organizações. Santos (2009), em seu capítulo Em Busca da Apreensão de um Conceito para a Administração

Política, faz algumas reflexões que são úteis ao desenvolvimento do raciocínio em defesa da atuação de uma controladoria pública.

Esse autor destaca a tridimensionalidade do contexto dessa discussão, enfatizando a primeira, como sendo a sociedade, que busca seu próprio bem estar a ser alcançado pelas entidades públicas e privadas no atendimento de suas necessidades. Em segundo, o Estado, a mais importante das instituições, que, através do estabelecimento de suas políticas, visa o alcance do bem estar de toda a comunidade. Em terceiro, o sistema de produção vigente, o capitalismo, que municia de base técnica e operacional, o alcance da finalidade a que se propõem as organizações.

Esse contexto abrange ações estratégicas que envolvem um pensamento em longo prazo, mas que precisam ter atitudes adotadas em curto prazo para que as metas de temporalidade maior possam ser alcançadas, assegurando-se de que as medidas mais imediatas foram providenciadas, de forma que o bem-estar pleno seja atingido.

Assim, para chegarmos a uma dada finalidade, é preciso partir das necessidades individuais não contempladas nas relações de mercado e que obstruem a conquista da finalidade. Essas necessidades individuais vão compor as necessidades coletivas (formadas a partir de uma compreensão de uma sociedade hierarquizada e excludente) e que vão conformar um conjunto de desejos que aqui chamamos de necessidade coletiva, a qual vai originar um projeto da nação (o planejamento da demanda social), que nada mais é do que o método para o construto da finalidade, portanto do bem-estar pleno da humanidade (SANTOS, 2009, p. 47).

Esse pronunciamento do autor envolve aspectos não só da construção da base para que a materialidade desse projeto seja objetivada, mas também abrange os profissionais da administração responsáveis pela condução do projeto nação. Os administradores formados pelas Instituições de Ensino Superior deste país têm a imensa responsabilidade de debruçar-se sobre as demandas sociais e, na área em que estejam atuando (pública, privada ou organizações não governamentais), adequarem as técnicas apreendidas durante a formação ao seu campo de ação e contribuir com a efetivação desse projeto nação.

Esse projeto não se pode reter nos limites dos mandatos eleitorais, pois se sabe que um período de quatro anos é insuficiente para o alcance de tantas necessidades coletivas acumuladas durante anos, carecendo de uma visão humana e generosa de

governantes bem intencionados. É preciso que a duração de sua realização seja o tempo necessário para que as providências relativas a cada etapa sejam adotadas.

Essa discussão pode ensejar a abordagem de outro aspecto muito debatido nos meios acadêmicos, que é a similaridade ou diferença entre os termos administração ou gestão. Meirelles (1989, p.55) distingue Governo e Administração e nos auxilia nessa reflexão:

GOVERNO é a expressão política de comando, de iniciativa, de fixação de objetivos do Estado e de manutenção da ordem jurídica vigente. O Governo atua mediante atos de Soberania ou, pelo menos, de autonomia política na condução dos negócios públicos.

ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, em sentido formal, é o conjunto de órgãos instituídos para consecução dos objetivos do Governo; [...] em acepção operacional, é o desempenho perene e sistemático, legal e técnico, dos serviços próprios do Estado ou por ele assumidos em benefício da coletividade.

Então, pode-se inferir que o governo é a expressão que condiz com a gestão das organizações, uma vez que o governante estabelece políticas a serem seguidas e implementadas. A estrutura da administração pública, com seus órgãos e agentes, é responsável pela consecução dos objetivos governamentais e, portanto, pela adoção dos caminhos necessários para que o projeto de nação aconteça.

Deduz-se, dessa forma, que a administração política vai acompanhar a implementação das políticas governamentais, sendo um híbrido entre a **gestão**, mais abrangente, mais estratégica, e a **administração** mais operacional, mais atenta à realização dos planos organizacionais para a busca do bem-estar coletivo. O administrador político sabe que precisa ter estratégias a serem adotadas para a consecução do seu plano em longo prazo, mas também é conhecedor de que se não supervisionar sua execução, poderá ver comprometido o projeto maior.

A necessidade de acompanhamento das atividades governamentais enseja a estruturação de sistemáticas que proporcionem ao governante e à sociedade uma clareza do que está realmente acontecendo na condução pública. Mesmo não tendo as suas motivações provocadas por uma concorrência direta de mercado, as entidades públicas necessitam buscar um aperfeiçoamento contínuo de suas atividades gerenciais de forma que o governo possa disponibilizar serviços de qualidade à sociedade, a qual a cada dia, requisita transparência nas informações e um *feedback* de todas as ações governamentais.

A fim de melhorar a execução de seus planos governamentais, é fundamental a implantação de eficiente cadeia de responsabilidade (*accountability*), da qual possam ser delegados e cobrados autoridade e encargos pertinentes. Além disso, as ações no setor público têm um imperativo primordial, o de estar em conformidade com as normas emanadas do poder legislativo, uma vez que as organizações públicas só podem executar o que está definido em lei, enquanto as entidades privadas têm liberdade de ação, não lhes sendo permitido fazer o que a lei proíbe.

Diante dessas necessidades, é importante refletir sobre a qualidade do sistema de informações à disposição dos gestores das entidades, com vistas ao subsídio de decisões, tanto aquelas referentes ao cenário interno e externo, quanto às relacionadas com o planejamento da entidade a curto, médio ou longo prazos. Noutras palavras, as atividades de controle cresceram de importância, notadamente no âmbito interno, mas também no quadrante externo, passando a integrar o vocabulário corrente de pessoas ligadas à gestão da área pública ou privada.

Nesse contexto, a atuação da controladoria representa um papel estratégico basilar, pois a Administração não pode ser um simples artefato técnico que se utiliza de outros conhecimentos para cumprir a sua missão, mas uma ciência que, auxiliada pela Controladoria, pode perceber as alterações do mundo organizacional, contribuindo para transformá-lo e direcionar, adequadamente, as organizações rumo ao alcance dos seus objetivos.

A importância da controladoria tem sido reconhecida pelos autores pesquisados e todos recomendam procedimentos de controle financeiro ou a adoção de sistemáticas de informação que supram os níveis hierárquicos dos dados adequados para o desenvolvimento do processo de tomada de decisão. Na área pública, o mesmo reconhecimento foi dado no momento em que a Lei de Responsabilidade Fiscal foi sancionada em 2000, exigindo a implantação e o fortalecimento de um sistema de controles como tarefa obrigatória para todas as entidades públicas, incentivando a transparência na gestão da coisa pública.

2.3.1 As transformações no Estado e na sociedade

No contexto da gestão do Estado brasileiro, o século XX foi um período de grandes transformações. No plano político, transitou-se do Estado oligárquico ao democrático (de elites); no administrativo, do Estado patrimonial para o Estado gerencial (BRESSER PEREIRA, 2001, p.225). O Quadro 3 mostra a evolução do Estado e da Sociedade e, a partir dele, pode-se refletir sobre as exigências gerenciais para seu alcance. Bresser Pereira (2001) foi muito feliz ao estruturar seu pensamento na interpretação dessa evolução histórica do Estado e da Sociedade no Brasil.

Quadro 3 – Formas Históricas de Estado e Sociedade no Brasil

	1821 -1930	1930 -	Início?
Sociedade	Mercantil-Senhorial	Capitalista	Pós-Industrial (?)
Estado (Política)	Oligárquico	Autoritário-capitalista	Democrático (1985)
Estado (Administração)	Patrimonial	Burocrático	Gerencial (1995)

Fonte: Bresser Pereira (2001, p. 226)

A etapa denominada de Sociedade mercantil – senhorial, o Estado é oligárquico, pois se manteve dominado por uma elite de senhores de terra e de políticos patrimonialistas. Por um período, comandaram o país senhores de engenho do Nordeste e os coronéis de gado do sertão e, posteriormente, os plantadores de café do Vale do Paraíba, seguidos pelos cafeicultores do Oeste Paulista. Faoro (*apud* BRESSER PEREIRA, 2001, p.227) interpreta que foi reproduzido no Brasil, o sistema montado em Portugal, no século XIV, por D. João I. A denominação de Estado patrimonialista é oriunda da sua arrecadação que deriva do patrimônio do Estado. O Estado arrecada impostos das classes, particularmente da burguesia mercantil, que são usados para manter sua estrutura.

O Estado autoritário-capitalista abrange os dois governos do Presidente Vargas, que, apesar de apresentarem a característica autoritária, puderam ser caracterizados como anos de transição política e administrativa, com a liderança do presidente que “estabeleceu o poder da União sobre os estados federados e as

oligarquias locais e deu impulso ao processo de industrialização” (BRESSER PEREIRA, 2001, p.233). A reforma burocrática brasileira iniciou-se, em 1936, quando foi criado o Conselho Federal do Serviço Público Civil, que se consolidaria dois anos depois, com a sua transformação no DASP (Departamento Administrativo do Serviço Público), que passou a ser o órgão executor da política governamental, que, apesar de autoritária, voltava-se a implementar uma revolução modernizadora no país, industrializando-o e valorizando a competência técnica.

A reforma administrativa da era Vargas estabeleceu a burocracia no Brasil, tendo como principais realizações do DASP: “ingresso no serviço público por concurso; critérios gerais e uniformes de classificação de cargos; organização dos serviços de pessoal e de seu aperfeiçoamento sistemático; administração orçamentária; padronização das compras do Estado; racionalização geral de métodos” (BRESSER PEREIRA, 2001, p.235).

Por ocasião do surgimento do Curso de Administração como profissão, o presidente Getúlio Vargas sentiu necessidade de que se formassem profissionais que tivessem a *expertise* de gerir as organizações públicas. Foi na Era Vargas, nas décadas de 30 e 40 do século passado que a Administração começou a ganhar espaço, importância e *status* como atividade profissional e campo de ensino, pesquisa e documentação. Naquela época, o contexto de formação do Administrador, no país, começou a ganhar contornos mais claros, quando se acentuaram a necessidade de mão de obra qualificada e, conseqüentemente, a disseminação do ensino dessa ciência. Com a expansão do processo de industrialização emergente no país, a partir dos anos 1940, começava a ser formado um administrador profissional apto para atender à demanda por administradores de empresas (CONSELHO FEDERAL DE ADMINISTRAÇÃO, 2011).

A excessiva centralização observada no governo Vargas começou a ser substituída por um Estado mais gerencial, mais descentralizado com a criação da primeira autarquia em 1938, num esforço de descentralizar os serviços públicos. É, contudo, no início dos anos 1960, que vem a convicção de que o uso dos princípios rígidos da administração pública burocrática constitui em empecilho ao desenvolvimento do país.

A preocupação gerencial desenvolvida no país motivou a promulgação da Lei nº. 4320 de 17/03/1964, que estatuiu normas gerais de direito financeiro para elaboração dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e Distrito Federal. Apesar de essa lei ter sido instituída, só nos primeiros anos do século XXI, é que “as organizações públicas estão percebendo que o novo ambiente digital que se está difundindo nas organizações imprime velocidade e conectividade às atividades desenvolvidas, exigindo dos gestores públicos o domínio de novas ferramentas de gestão que permitam aferir a efetividade e a eficácia das decisões tomadas” (CRUZ, 2008, p.1).

Essa consciência passou a exigir dos governantes a adoção de medidas que instrumentalizassem os gestores governamentais de meios para o exercício de suas funções. Adentrou-se, então, a partir de 1995, numa era do Estado Administrativo, apesar de ter uma Constituição democrática promulgada em 1985.

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) (Lei nº.101/2000) exigiu a estruturação de sistemas de controle no serviço público de forma que o governo e a comunidade pudessem ter informações do bom desempenho das ações da gestão pública, num determinado período. Não se pode negar a importância da LRF como instrumento gerencial para os órgãos públicos, apesar de parecer ser uma legislação firmada com a motivação externa do FMI, como está destacado no item 2.4 O MOVIMENTO DOS CONTROLES NO BRASIL.

No próximo subitem, será discutida a relação da controladoria e a administração política, evidenciando como o fortalecimento de uma controladoria bem estruturada proporciona meios de condução gerencial e o alcance dos objetivos da administração política.

2.3.2 Administração Política e a Controladoria

Concordando-se com Santos (2009, p.37), é interessante observar que “os meios para alcançar o desenvolvimento, representam o conteúdo próprio da administração política”. Então, a gestão feita pelo Estado deve zelar por “suas

relações com a sociedade, para edificar certa materialidade visando alcançar as finalidades, expressas no bem-estar de uma sociedade ou da humanidade”.

Na evolução do Estado e da Sociedade focalizada no item anterior, viu-se que o Estado deixou de atender a um só sujeito em particular: o Capital, passando a ser mais democrático, cujo “papel é o de gestor e executor do projeto da nação, cuja finalidade é o bem-estar social” (SANTOS, 2009, p.48).

Assim, a administração política se estabelece nas relações do Estado com a sociedade na concepção do projeto da nação. Santos (2009, p.37), apoiando-se em conceitos de Guerreiro Ramos, define “a ação administrativa como ação social com relação e fins, que tem limites e orientações, selecionando e combinando meios para atingir objetivos”.

Nas últimas décadas, observa-se grande transformação na administração pública do Brasil. Os indicadores para tomada de decisão na gestão pública é um ponto crucial dessa mudança. Estes indicadores tornam inevitáveis para qualquer órgão ou entidade pública ou privada em uma economia mundial extremamente globalizada. Nas informações financeiras de tais entidades, ficam evidenciados os relatos econômicos mundiais de possíveis crescimentos ou evolução de um determinado aspecto ou não.

Neste ambiente de evolução constante, a administração política tem um importante aspecto estratégico na gestão. A Contabilidade pública absorve grande responsabilidade, por ter como objetivo a mensuração do patrimônio público. O reconhecimento atribuído a essa função contábil pôde ser evidenciado no recente processo de harmonização contábil, com as Normas Internacionais de Contabilidade para o setor público. Essa harmonia possibilitará um padrão de comparação dos relatos financeiros entre os países. Segundo Barbosa (2009, p1), “falta de normatização contabilística é uma barreira na comparabilidade dos resultados entre a área pública e privada, o que dificulta a compreensão pelos *stakeholders*”.

Percebe-se que a controladoria pode ser útil e eficiente neste processo já que os controles internos são definidos como “o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa” (ALMEIDA, 2007, p. 63).

Assim, os controles internos, além de objetivarem a veracidade dos dados contábeis, têm, também, a finalidade de contribuir para a eficiência operacional da organização e, portanto, podem ser divididos em 02 tipos:

- a) **Controles contábeis** – compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos diretamente relacionados com a salvaguarda do ativo e a fidedignidade dos registros financeiros.
- b) **Controles administrativos** – compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos referentes, principalmente, à eficiência operacional e obediência às diretrizes administrativas que, normalmente, se relacionam apenas indiretamente com os registros contábeis e financeiros (CRC-SP, 1988, p. 25).

Cada tipo de controles internos é exemplificado por Almeida (2007, p. 63). Para ele, são espécies de controles contábeis: (1) Sistemas de conferência, aprovação e autorização; (2) Segregação de funções (pessoas que têm acesso aos registros contábeis não podem custodiar ativos da empresa); (3) Controles físicos sobre ativos; (4) Auditoria interna.

São exemplos de controles administrativos: (1) Análises estatísticas de lucratividade por linha de produtos; (2) Controle de qualidade; (3) Treinamento de pessoal; (4) Estudos de tempos e movimentos; (5) Análises das variações entre os valores orçados e os incorridos; (6) Controle dos compromissos assumidos, mas ainda não realizados economicamente.

O auditor, ao efetuar seu trabalho de auditoria, normalmente, estará interessado na avaliação das contas públicas, validando conforme a legislação em vigor. O *controller*, no entanto, se envolve e atua nos dois tipos de controles internos para garantir a continuidade da organização, ou seja, para assegurar que os projetos possam dispor de situação da financeira e patrimonial capaz de manter suas operações de forma eficiente, criando valores esperados pela sociedade.

Percebe-se que a estrutura pública tem a sua disposição uma série de ferramentas gerenciais que podem lhe dar o apoio necessário no acompanhamento das ações governamentais, dando-lhe segurança de que o que está registrado nos instrumentos de planejamento (PPA, LDO, LOA) está sendo executado dentro do esperado e os desvios, que porventura ocorram, sejam facilmente identificados, tendo suas causas pesquisadas.

Pode-se questionar se esses instrumentos de planejamento refletem metas e valores que motivem e incentivem à ação dos gestores públicos e seus escalões hierárquicos. Boyne e outros (2010) descrevem uma pesquisa que foi feita com uma amostra de gestores do governo federal nos Estados Unidos que mostrou níveis mais baixos de comprometimento organizacional, envolvimento de emprego e de satisfação no trabalho, atribuídos à ambiguidade da meta estabelecida para a organização pública. Concluíram que a imprecisão nas metas da organização pública tornou menos desafiador o projeto e mais difícil a percepção do impacto sobre o desempenho da organização.

Neste contexto, analisa-se o papel da administração política que terá como função não só de formulação da estratégia, mas, também de sua gestão e controle. Barreto (2008, p.6) destaca que a expressão “controle estratégico” pode parecer estranha, mas que esse enfoque contábil, denominado Contabilidade Estratégica, pode auxiliar no planejamento estratégico, constituindo-se no principal instrumento de orientação e controle das atividades da empresa.

Ressalta-se a importância da controladoria no gerenciamento da estratégia. Um sistema de informações estruturado proporcionará os dados necessários para a elaboração dos relatórios, experimentação das hipóteses, verificação das relações de causa e efeito, enfim, efetuação da análise do negócio para, em seguida, identificar a estratégia emergente. Essa importância, contudo, tradicionalmente, não parece vir sendo dada na área pública.

Os cidadãos têm o direito de saber que medidas foram tomadas em seu nome e eles devem ter os meios para forçar ações corretivas, quando o governo age de forma ilegal, imoral, ou injusta. Cada cidadão deve ter a capacidade de ter algum recurso quando seus direitos são abusados pelo governo ou não recebem os benefícios públicos a que fazem jus (SHAH, 2007).

Neste item, buscou-se reforçar a contribuição da controladoria à administração política das organizações públicas. Então, se “a administração política tende a responder pelo “como fazer” na gestão para alcançar os objetivos organizacionais, como destacou Santos (2009, p.44), a controladoria, ao exercer suas funções no estabelecimento dos controles para que a informação chegue aos dirigentes em tempo hábil no processo de tomada de decisão e de prestação de contas das

consequências dessas escolhas, estará favorecendo para que as políticas adotadas possam ser alcançadas.

No próximo item, terá destaque a cultura gerencial em torno da adoção de procedimentos de controle no Brasil.

2.4 OS MOVIMENTOS DO CONTROLE NO BRASIL

Ao se estudar controles na administração pública, convém situá-los no processo de evolução da teoria das finanças públicas. Diferentemente do ocorrido na Europa e no continente americano, no Brasil, as finanças públicas foram discutidas distante dos cenários acadêmicos. Santos e outros (2001) destacam que, por ser jovem a Universidade brasileira, o debate sobre as finanças públicas no Brasil se deu fora do eixo acadêmico, uma vez que não havia professores com contrato em regime de Dedicção Exclusiva, o que dificultava o desenvolvimento de reflexões de cunho acadêmico para interpretação da realidade econômica e definições de seus rumos à luz das contribuições que a teoria poderia legar. Assim, sem o ingrediente do conhecimento científico, as discussões foram evadas pelo conteúdo “puramente ideológico-doutrinário”.

A preocupação dos atores das políticas financeiras brasileiras oscilava entre uma maior ou menor participação do Estado na economia. O embate se formava entre a chamada corrente nacional-desenvolvimentista e a neoliberal.

Essa oscilação de debates ideológicos ocorreu mais intensamente nas décadas 1940, 1950 e início de 1960 (SANTOS *et al*, 2001). A realidade acadêmica do Brasil é observada por Bielschowsky (1988, p. 7):

É [...] fácil de entender por que o pensamento econômico brasileiro não se estruturou em círculos teóricos acadêmicos. Não apenas eram poucos e de má qualidade os cursos de economia no Brasil, como pareciam, também, estar desprovidos de orientação teórica definida. Um excelente indicador do amadorismo que predominava nos centros de ensino de economia do país é dado pelo fato de que, até a década de 60, nenhum deles mantinha professores em horário 'integral'. Além disso, o primeiro curso de pós-graduação só surgiria em meados dos anos 60, na Fundação Getúlio Vargas. Antes, tudo o que se teve foram

cursos de aperfeiçoamento em planejamento econômico, organizados pela Cepal, em colaboração com o BNDE.

Os desenvolvimentistas defendiam que o Estado atuasse como “âncora de sustentação da industrialização” (SANTOS *et al*, 2001). Isso significava que cabia ao Estado a formulação de políticas no plano econômico e social, apoiando o crescimento industrial do país, como, também, disponibilizando o respaldo creditício de longo prazo, via agências governamentais e empresas estatais.

Para os neoliberais, as forças de mercado devem impulsionar o desenvolvimento, abrindo a possibilidade de capital estrangeiro na economia. Vê-se, claramente, um pensamento antagônico do defendido pelos desenvolvimentistas. Segundo Santos e outros (2001), os defensores dessa corrente acreditavam que o processo de industrialização viria como consequência natural do livre trânsito dos agentes econômicos e não como imposição da vontade planejada do Estado.

O Estado neoliberal atuaria, exclusivamente, como emissor da moeda e formulador e gerenciador da política fiscal. “É apenas nesse ponto que se admite alguma participação do Estado, até porque este é emissor exclusivo da moeda e formulador e gerenciador da política fiscal” (SANTOS *et al*, 2001).

O ponto crucial no debate, entre as duas correntes do pensamento econômico brasileiro, é a questão monetária e fiscal. Santos e outros (2001), no entanto, destacam que, enquanto a política monetária fiscal constituiu um dos principais capítulos, se não o principal, da ala neoclássica, pouco foi escrito pela escola desenvolvimentista. Esses pensadores focavam seus trabalhos em apresentar ao Estado o singular e fundamental papel de assumir a produção direta da infraestrutura e de parcela importante dos setores de insumos básicos, dos bens intermediários e da intermediação financeira e não um Estado apenas na qualidade de indutor e/ou coordenador de prioridades a serem implementadas. “Essa era a visão clara de pessoas que se integravam à defesa do desenvolvimentismo como Caio Prado Júnior, Nelson Werneck Sodré, Octávio Ianni, Ignácio Rangel, Celso Furtado e Rômulo Almeida” (SANTOS *et al*, 2001).

Esses autores ressaltaram que

Do lado do pensamento neoliberal, os autores que mais se destacaram no campo das finanças públicas foram Eugênio Gudin, Octávio Gouveia de Bulhões e Mário Henrique Simonsen. De todos,

Gudin é o que apresenta a elaboração teórica mais consistente, inclusive fazendo as mediações teóricas necessárias para refletir a situação brasileira. Os outros dois estão mais preocupados com a questão fiscal no contexto da política econômica mais geral (Simonsen) ou com a política tributária propriamente dita (Bulhões) (SANTOS *et al*, 2001, p.04).

Até então, o centro do debate era saber e definir qual o papel reservado ao Estado. Apesar dos neoliberais terem ganhado o debate, percebe-se que, até hoje, isso é um tema de profunda discussão entre os teóricos e pouca possibilidade de sinergia ou uniformização das ideias. Infelizmente, percebe-se ainda um paradigma que deve ser superado, de qual deve ser o papel do Estado. Os neoliberais, na década de 1960, vencem a “batalha” de uma guerra que continua até a contemporaneidade. “Vencidos, os neoliberais construíram trincheiras no campo das finanças públicas, procurando reduzir a dimensão do Estado no processo de desenvolvimento, a partir de restrições aos gastos” (SANTOS *et al*, 2001, p.04). Esses autores continuam o pensamento, afirmando que

essa parece ser uma boa hipótese de explicação, inclusive não só para o pioneirismo dos ortodoxos, como também para a manutenção de sua hegemonia no campo da economia política brasileira. Esse é um entendimento prévio importante para a compreensão da estrutura lógica da discussão acerca das finanças públicas no Brasil.

Os progressistas defendiam que o Estado deveria ter ações governamentais voltadas a impedir, sobrepujar ou minimizar os efeitos do ciclo econômico. Assim, para garantir o pleno emprego era necessária uma política anticíclica. As políticas anticíclicas são defendidas, normalmente, pelos keynesianos, que consideram que o ciclo econômico não é autorregulado, como pensavam os neoclássicos.

Segundo a escola keynesiana, o déficit público é o principal instrumento de política econômica para amenizar os efeitos do ciclo. Nesta lógica, durante a recessão, o governo deve intervir, reduzindo tributos, promovendo a expansão do crédito e o aumento dos gastos, realizando investimentos capazes de estimular a economia.

Dessa forma, durante a recessão, o déficit público deve se expandir de modo a restabelecer o equilíbrio econômico. O inverso deve ocorrer durante a fase ascendente do ciclo: nos períodos de prosperidade, o Estado deve aumentar a tributação, constituindo um superávit para pagar suas dívidas e formar um fundo de reserva que possa ser utilizado durante os períodos de recessão (ou depressão).

Sobre os gastos públicos, vale a pena destacar uma passagem de Santos e outros (2001, p.09):

O que vai dizer se uma geração é prejudicada vis-à-vis a outra é a natureza do gasto. Ou seja, se o gasto presente decorrer do consumo para a reprodução da classe trabalhadora, é óbvio que o resgate futuro dessa dívida vai reduzir a capacidade de gastos do Estado para o consumo das gerações futuras. De outro lado, se o gasto presente decorrer da construção de equipamentos sociais, é certo que, dada a longevidade desse capital social, as gerações futuras também serão beneficiadas e, nesse caso, a redução da despesa, em função do resgate da dívida pública, é a parte do ônus que lhes cabe em razão do benefício que estarão recebendo.

Em outro documento, esses autores destacam que essa discussão já havia sido feita pelos clássicos (exceto Malthus), que concluíram que o endividamento fosse desaconselhado em razão de sempre penalizar a geração futura, uma vez que os gastos governamentais são sempre em consumo, portanto improdutivos (SANTOS et al, s/d, p.06).

Importante verificarmos que o orçamento deve ser flexível, pois deve manter um equilíbrio anual das despesas, mas o investimento deve haver um equilíbrio cíclico, com déficits nas fases de depressão e superávits nas fases de prosperidades. E, nesse caso, o orçamento parte-se em dois: “[...] o das despesas correntes, que sempre se deve equilibrar, e o orçamento dos investimentos do Estado, que passa a ser o estabilizador econômico, podendo ser financiado com impostos, com empréstimos ou com déficits, conforme a conjuntura” (GUDIN, 1965, p. 230).

Assim, verificamos que este autor “conduz naturalmente do simples orçamento das receitas e despesas do Estado ao conceito mais amplo da renda nacional ou de orçamento econômico da nação” (GUDIN, 1965, p. 230). Essa passagem caracteriza bem a lucidez de Gudin na sua maneira de ver a importância das finanças públicas no processo de desenvolvimento nacional. Sem dúvida, aborda uma visão muito mais coerente do que a dos neoliberais que, hoje, está no debate e no comando da política econômica.

Esse entendimento é crucial para um processo de planejamento e controle de longo prazo, pois uma governança pública ajudará muito o êxito do procedimento. Os instrumentos orçamentários atuais, em nossa nação, podem possibilitar o engessamento da gestão pública, provavelmente por falta dessa visão, focalizando

ações no curto e médio prazo. Assim, um plano estratégico sinérgico de longo prazo se torna impossível de ocorrer no atual modelo vigente.

A partir da década de 1970, o movimento liberal foi reforçado, entretanto, adverte Contador (sem data, p. 152):

[...] muitos liberais modernos fantasiam o declínio do Estado e a consecução de um equilíbrio quase místico de mercados perfeitos e de liberdades individuais, com tanto vigor, fé e exagero, quanto os movimentos socialistas de duas décadas atrás pregavam a sua doutrina.

Percebe-se que esse declínio não é verdade, principalmente, depois da última crise financeira de 2008, quando o Estado teve que injetar recursos, conforme destaca Faria (2009, p. 302):

Enquanto as autoridades econômicas discutem quais devem ser no médio prazo as mudanças legais e as medidas de regulação prudencial necessárias para restabelecer a disciplina sobre os mercados financeiros, como o desenho de um órgão capaz de exercer o papel de um *market* global e a criação de uma moeda-reserva supranacional destinada a atenuar o impacto de eventuais desvalorizações do dólar e de reverter a assimetria que levou ao desequilíbrio macroeconômico, no curto prazo, os Bancos Centrais têm sido obrigados a injetar bilhões de dólares e euros para tentar evitar o pior – providência que pode dar sobrevida àqueles que detêm ativos sem liquidez de mercado, mas não estimula os bancos a emprestar num quadro de incerteza, em que o risco se torna imprevisível.

Com isso, até os neoliberais mais radicais tiveram que repensar seus paradigmas, pois verificaram que o mercado, por si só, não poderia reagir à própria crise que criou. Assim, o mundo começa a questionar:

Qual é a base legal eficaz para propiciar a implementação de políticas anticíclicas de inspiração keynesiana, com o objetivo de controlar a queda da demanda agregada? E que padrões de governança seriam efetivamente capazes de dar conta da crescente desterritorialização e autonomia das transações financeiras? (FARIA, 2009, p. 303).

O que se pode perceber é que parece que o modelo de concorrência perfeita fica sendo apenas uma imagem teórica sem correspondência no mundo real. A intervenção do Estado apresenta-se necessária e salutar não só nos momentos de crise, mas para evitá-los.

Ao longo das últimas décadas foram colocados alguns limites à ação do Estado para que nada contrariem os direitos e liberdades individuais como: a) mercados mais competitivos, embora menos perfeitos; b) mudança da ênfase na política de demanda agregada para oferta agregada, com redução dos impostos de indivíduos e sobre os lucros para motivar a acumulação de capital; c) transferência de serviços públicos para a esfera da produção privada, com redução dos gastos governamentais (CONTADOR, sem data, p. 168-169).

No entanto, o que se verifica é a inviabilidade de tais limites no papel do Estado, conforme destaca Draibe (1985, p. 19-20):

[...] no capitalismo retardatário, o Estado não pode limitar-se às funções clássicas da administração fiscal e monetária: as condições objetivas do desenvolvimento impõem a tarefa de criar e acumular capital produtivo, centralizar e intermediar o capital financeiro, além de supervisionar ordenadamente a constituição da base pesada do sistema industrial.

A década de 1980 teve, como referência, uma discussão no plano da economia e da administração políticas. Assim, os anos de 1990 se iniciam com uma discussão mais técnica sobre a chamada crise fiscal do Estado. Neste ponto, Santos e outros (2001) destacam a necessidade de um ajuste estrutural mais profundo dos aparelhos e das políticas estatais, cujo conteúdo síntese encontra-se expresso, de forma mais contundente, nas reformas do Estado e afirmam que:

Desse modo, no limiar desse debate, discutia-se muito a dimensão do déficit público, a forma de melhor determiná-lo e reduzi-lo, as mudanças institucionais requeridas no processo de equilíbrio orçamentário, além dos procedimentos técnicos e políticos para o enquadramento dos estados e municípios no esforço de ajuste fiscal que estava sendo feito pelo governo (SANTOS et al, s/d, p.10).

Segundo Affonso (1994, p.3), esse enquadramento desejado pareceu dificultado pela “elevada heterogeneidade regional, agravada pela crise econômica, exigiria uma maior disponibilidade de recursos públicos capazes de soldar as esgarçadas alianças federativas”. Então, observa-se que as necessidades dos estados e municípios, numa política centralizada de financiamento federal, ficaram sem condições de serem atendidas a não ser por seu endividamento público. Esse autor continua seu pensamento afirmando:

Entretanto, como se sabe, na virada da década de 70 para a década de 80, assistiu-se à ruptura do padrão de financiamento público e a uma profunda e progressiva crise fiscal, diminuindo sobremaneira a capacidade da União de articular as esferas subnacionais de governo e costurar pactos inter-regionais de poder.

Santos e outros (2001) comentam a resistência dos governadores e prefeitos das maiores cidades brasileiras em se alinharem ao projeto de reforma política proposto pelo governo central. Segundo esses autores, essas propostas foram recomendadas pelo FMI, que discutiu a dimensão do déficit público, impondo formas de melhor determiná-lo e reduzi-lo, requerendo mudanças institucionais para possibilitar o equilíbrio orçamentário desejado, além de aconselhamento de adoção de procedimentos técnicos e políticos para que os estados e municípios se enquadrassem no esforço de ajuste fiscal que estava sendo feito pelo governo.

Nasce a visão de que a redução das despesas públicas seria uma providência administrativa adequada. Diminuir a participação do Estado na economia foi uma medida adotada, que os estados e municípios deveriam seguir.

Essa iniciativa do governo central mostrou-se não muito entendida pelos estados e municípios que respaldaram os gastos realizados através dos organismos bancários governamentais estaduais que realizavam os financiamentos, mas, em decorrência da inadimplência das entidades públicas, pressionavam o Banco Central por políticas creditícias que justificassem e ampliassem o prazo de quitação da dívida. Santos e outros (s/d, p.11) ressaltam a pressão da comunidade por ações governamentais no atendimento de suas necessidades e que implicavam em apoios das entidades bancárias estaduais.

Podem-se apontar ainda as conveniências próprias de cada nível de governo e, principalmente, a compreensão do fato de que o desajuste desses governos tinha como causa o próprio ajuste que o governo federal vinha fazendo, pois implicava cortes nos gastos cuja compensação deveria ser feita pelos estados e municípios por pressão da própria sociedade.

Talvez atendendo a esse viés de controle dos gastos públicos, foi promulgada a Lei de Responsabilidade Fiscal em 2000, que parece uma iniciativa bem intencionada de conter os excessos financeiros realizados nas bases governamentais. Pode-se, contudo, diante do contexto político da época, interpretar que os preceitos dessa legislação conduziram a uma forma do governo federal ter atendida sua política de redução dos gastos públicos. Conforme apontam Santos e outros (s/d, p.11):

Como se vê, enganam-se aqueles que veem a responsabilidade fiscal refletindo uma preocupação ética do governo federal no processo de alocação de recursos pelos poderes públicos brasileiros; longe disso,

até porque seria ingenuidade pensar que orçamento equilibrado seja sinal caracterizador de honestidade na gestão dos recursos públicos.

Toda essa discussão, travada ao longo desses anos, conduziu à preocupação de diminuição dos gastos públicos, mas não se pôde observar uma busca no acompanhamento da qualidade das despesas públicas, entendida como a aplicação planejada desses recursos em ações que trouxessem o benefício da coletividade, distante dos atos de desvios financeiros em prol de causas torpes dos governantes.

Em 1964, foi promulgada a Lei nº. 4320/64, em cujo Art. 75 do Título VIII – Do Controle da Execução, são feitas recomendações de como se processar esse controle. Então, pode-se observar a preocupação da contenção monetária, destacada pelos autores, mantendo o orçamento equilibrado.

Nas entrelinhas das alíneas no art. 75, pode-se, contudo, observar a recomendação da aplicação de providências administrativas vinculadas ao acompanhamento dos gastos, pois, nesse artigo, encontra-se a especificação do controle orçamentário a que se refere a Lei nº. 4320/64:

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 alínea I aborda a existência de requisitos legais que orientem a ação administrativa, mas as alíneas II e III, para serem atendidas, necessitam de implantação de sistemáticas de controle, pois, para a observação da fidelidade funcional dos agentes e do cumprimento do programa de trabalho, são necessários cuidados gerenciais de acompanhamento e verificação das práticas adotadas, de modo que se possa comparar o planejado com o realmente incorrido.

Esse debate do controle, entretanto, não pareceu motivar os pensadores da época. Mesmo os desenvolvimentistas, que defendiam a ampliação do Estado brasileiro, não se debruçaram para estabelecer métodos de controle de modo a acompanhar se os recursos reservados ao aparelhamento do país para o desenvolvimento estariam sendo, na íntegra, aplicados no seu objeto inicial.

Os neoliberais, por sua vez, admitiam a elaboração de diagnóstico prévio das obras para que o Estado pudesse desencadear um fluxo de gastos no momento adequado para o cumprimento das metas planejadas. Defendiam que, ao serem alcançados os objetivos, o Estado deveria retirar-se do cenário econômico, entregando-lhe à iniciativa privada (SANTOS *et al*, 2001).

Essa opção de retirada do Estado não parece adequada para um país com tantas necessidades sociais, uma vez que o setor privado defenderá sempre os seus interesses. Os mais necessitados, portanto, permanecerão no seu estágio de pobreza, se o ente público não tomar iniciativas de lhe prover dos requisitos para a sua evolução.

Essas discussões, de qual deveria ser o papel do Estado na economia, conduzem à classificação das funções econômicas do Estado, propostas por Musgrave (1974), consideradas clássicas e que se refletem nas ações estatais por ocasião da definição dos orçamentos. O pensamento de Musgrave é o de que o Estado estará sempre atuando na economia para o alcance de suas políticas, concordando com as reflexões de Keynes, que, em seu programa político econômico, defende a atuação do Estado com “funções bem específicas, onde a defesa da intervenção teria por base evitar a destruição, numa situação de depressão, das instituições econômicas e “preservar” o exercício da iniciativa individual” (SANTOS *et al*, 2001, p.8).

Giacomoni (2012) descreve as funções do Estado:

- **Alocativa** – quando promove ajustamentos na alocação de recursos; Esses ajustamentos se dão na realização de investimentos de infraestrutura econômica (transporte, energia, comunicações, armazenamento etc); ou pela ação estatal de benefício público, tais como medidas contra a poluição, por exemplo;
- **Distributiva** – por ocasião de adequações na distribuição de renda; as ações estatais, neste tipo de função, podem motivar a adoção de medidas que solucionem os problemas graves de miséria, promovendo, de forma progressiva, a qualidade de vida das camadas mais pobres da população;
- **Estabilizadora** – ao buscar a estabilidade da economia. A política fiscal estabelecida pelo Estado tem quatro objetivos macroeconômicos:

manutenção de elevado nível de emprego, estabilidade nos níveis de preços, equilíbrio no balanço de pagamentos e razoável taxa de crescimento econômico.

Essas funções precisam estar refletidas nas ações do poder público, abrangendo os instrumentos de planejamento estabelecidos pela Constituição Brasileira de 1988, nos quais está previsto o atendimento da demanda da sociedade.

A tradição patrimonialista do Estado brasileiro engendrou uma cultura de planejamento no setor público marcada pelo domínio normativo da ciência econômica e particularmente da subordinação à execução de políticas macroeconômicas, monetária, cambial, salarial ou de rendas. Então, essas funções do Estado estiveram em voga e a preocupação se voltou para a ampliação ou não do papel estatal. Reduzir o planejamento público a um conjunto de técnicas de racionalização ou de alocação econômica foi o resultado mais visível desse período.

O embrião para o desenvolvimento de sistemáticas de controle, enunciado no Art. 75 do Título VIII da Lei 4320/64, parece ter ficado esquecido durante décadas, pois, em 1967, foi implantado o novo Código Tributário e, segundo Santos e outros (s/d, p.06), “desaparece o debate sobre o intervencionismo estatal e, também, desaparece a discussão mais abrangente das finanças públicas, ficando em seu lugar, apenas, os aspectos fiscais”.

O esforço pelo equilíbrio do orçamento e o combate aos gastos públicos parecem ter reduzido a ação estatal a sua função estabilizadora. O crescimento do dispêndio global do Governo Federal, entre 1979 e 1982, foi evidenciado por Giacomoni (2012, p. 5) no Quadro 4, apresentado a seguir.

Como se pode observar no quadro, há um incremento considerável das despesas governamentais, mas será que isso necessariamente significa algo ruim para a economia? Não estaria o Estado atuando nas suas precípuas funções? Nesse período, ainda o país estava sob a égide do FMI e esse crescimento poderia estar fora do esperado por esse órgão internacional, pois as ações governamentais tomaram outro rumo. Buscou-se levantar esses dados mais atualizados, para fazer uma comparação desses dispêndios governamentais, mas não foi possível localizá-los. Pretende-se continuar na busca dessas informações porque, para o desenvolvimento deste estudo, essas informações são basilares.

Quadro 4– Dispêndio global do Governo Federal – 1979 - 1982

DISCRIMINAÇÃO	1979		1980		1981		1982	
	Cr\$ bilhões	% PIB	Cr\$ bilhões	% PIB	Cr\$ bilhões	% PIB	Cr\$ bilhões	% PIB
Dispêndio Líquido da União	317,1	5,08	534,7	4,08	1053,6	3,98	2709,2	5,26
Dispêndio das Estatais	1481,2	23,74	3636,0	27,75	7586,5	28,69	14559,1	28,25
Despesas no Orçamento Monetário	287,8	4,61	858,5	6,55	1300,4	4,92	1780,6	3,46
Dispêndio Total	2086,1	33,43	5029,2	38,38	9940,5	37,59	19048,9	36,97

Fonte: Giacomoni, 2012, p.5

Santos e outros (2001) registram que a preocupação daquele período foi a avaliação dos impactos da nova reforma tributária sobre a arrecadação das receitas tributárias e a distribuição regional dos recursos arrecadados, ou seja, partilha da renda dos tributos entre União, estado e municípios. Permanece latente, ainda, o controle gerencial. Em que e como seriam aplicados esses recursos distribuídos? A autonomia dos estados e municípios justifica o repasse sem um acompanhamento? Qual a análise qualitativa que deveria ter sido feita ao longo do tempo a respeito desses gastos públicos?

A Lei nº. 4320/64 poderia ser um efetivo instrumento de controle, pois, como destaca Cruz (2008, p.122)

O orçamento é a expressão monetária do planejamento e, ao determinar o controle de sua execução, na forma dos incisos I e II, a Lei valoriza esse instrumento de gerência, invoca a responsabilidade dos agentes públicos e possibilita o acompanhamento da destinação do erário pelos contribuintes.

A discussão do planejamento parece não ganhar importância e, muito menos, a de elaboração de sistemáticas de controle. Como ressalta esse autor, “a ação de controlar está diretamente relacionada com a ação de planejar, como função gerencial básica. Assim, de nada adiantaria planejar se não houvesse controle e, se não houvesse o planejamento, não haveria o que controlar” (CRUZ, 2008, p. 122).

Foi no contexto do pós-guerra, entretanto, que o planejamento se consolida como um procedimento comum de governo, uma prática universalmente aceita vinculada à necessidade de racionalização permanente dos serviços e da máquina pública (DE TONI, 2002). O planejamento como organizador da ação pública nasce,

assim, da necessidade permanente de suporte e estímulo à atividade econômica privada. Na possível função mediadora dos conflitos (reguladora das tensões dos conflitos intercapitalistas e compensatória das “falhas de mercado”) se consolida a visão de planejamento no período.

Em vez de buscar essa vertente gerencial planejamento x controle, o Estado brasileiro preocupou-se em encontrar “uma fórmula capaz de melhor precisar o conceito de ‘déficit’ público que fosse conveniente tanto aos interesses do Fundo Monetário Internacional, quanto aos interesses dos gestores da política econômica brasileira” (SANTOS *et al*, 2001). Conforme Ianni (1986), a trajetória do desenvolvimento brasileiro sempre foi submetida a duas grandes macrotendências: (1) a crescente participação estatal na economia; e (2) uma política econômica planejada ou voltada para objetivos de estabilização macroeconômica.

Nas estratégias gerais de construção de um modelo de desenvolvimento para o país, o conceito de planejamento sempre foi associado ao de organização e disputa das relações de poder, por dentro e por fora do Estado. Desse período histórico anterior ao fim dos governos militares, os maiores processos de planejamento estatal são caracterizados pelos planos de viés tipicamente macroeconômico, com objetivos centrados no desenvolvimento e, mais recentemente, na estabilização monetária e fiscal (DE TONI, 2002).

A década de 1980 é invadida, discutindo-se a crise de Estado brasileiro, ainda, incentivados pelo debate filosófico-ideológico, sem introduzir um debate acadêmico nesse âmbito, mas já com a inserção de pensadores que se pós-graduaram nos Estados Unidos na década de 1970.

Os instrumentos de planejamento introduzidos pela Constituição Federativa de 1988 passaram a dar condições ao Poder Executivo do estabelecimento de seu programa de atuação, cumprindo as suas funções macroeconômicas e buscando o alcance dos seus objetivos. Foram criados: o Plano Plurianual (PPA), as Diretrizes Orçamentárias (LDO) e os Orçamentos Anuais (LOA).

O Plano Plurianual (PPA) “estabelece as diretrizes, objetivos e metas da Administração Pública, para as despesas de capital e outras delas decorrentes, e para as relativas aos programas de duração continuada” (BEZERRA FILHO, 2012, p. 27). É a ferramenta disponível aos governos para a elaboração de seu planejamento

estratégico. É um instrumento que formaliza um plano de longo prazo para os órgãos públicos, favorecendo o estabelecimento de etapas de médio e curto prazo para o alcance do almejado.

O planejamento tático pode ser feito pelo governante, utilizando-se da LDO que abrange “as metas e prioridades da Administração Pública, orienta a elaboração da lei orçamentária anual, dispõe sobre as alterações na legislação tributária e estabelece a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento” (BEZERRA FILHO, 2012, p. 28).

A LOA oferece ao governante a instrumentalização de suas ações a curto prazo, para o exercício seguinte à sua elaboração. Abrange o orçamento fiscal, o de seguridade social e o orçamento de investimentos. Equivale ao planejamento operacional das intervenções do Estado.

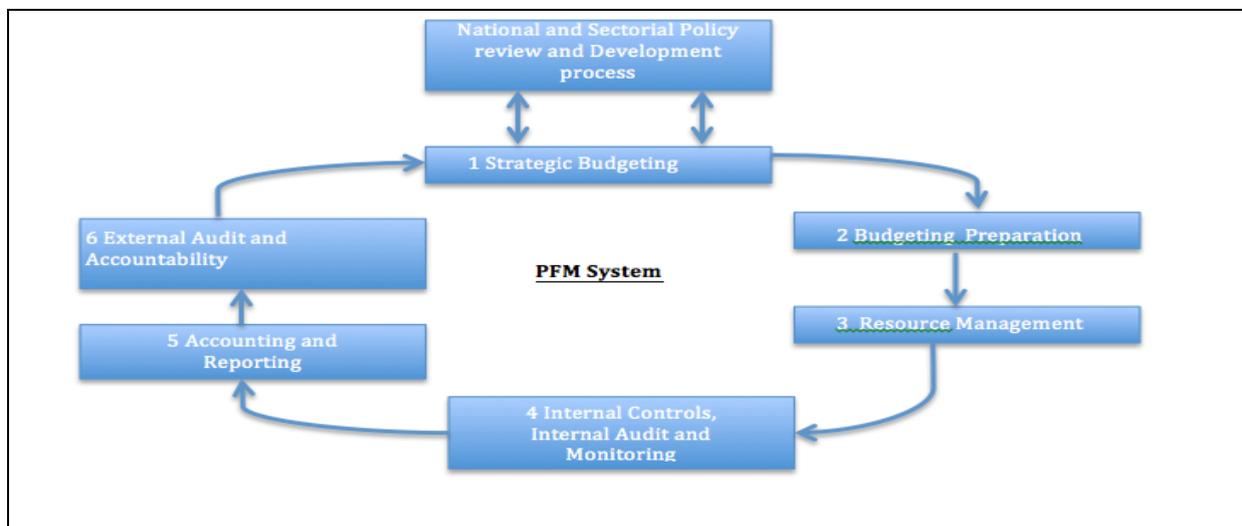
Ideia semelhante é defendida por Boyne e outros (2010), quando exibem a figura 1, a seguir, que representa o Sistema de Administração das Finanças Públicas (PFM System). Nesta figura, se dá o destaque às escolhas políticas feitas pelos governantes no retângulo superior, que seriam as bases para o que eles chamam de orçamento estratégico (fase 1 da imagem) e que, no Brasil, equivale talvez ao PPA (Plano Plurianual) que estabelece diretrizes a serem cumpridas até o prazo de quatro anos de governo. Esta equivalência, contudo, não é perfeita porque o prazo defendido pelos autores e praticado nos Estados Unidos é de dez anos de planejamento.

A seguir, defendem os autores a elaboração do orçamento (fase 2) e a administração dos recursos (fase 3). A fase 4 abrange o monitoramento da aplicação dos recursos, mediante a instalação de controles internos e da realização de auditorias internas. Esta é uma fase muito importante para a gestão dos recursos, pois busca-se evitar os desvios dos recursos e sua aplicação em ações que não estejam dentro dos planos traçados anteriormente. A fase 5 envolve a contabilização dos recursos e a elaboração de relatórios, atendendo ao princípio de uma boa governança, uma vez que não só os superiores poderão ter conhecimento do que está acontecendo, como a sociedade dentro de um ambiente democrático saberá o destino dos seus recursos.

A fase 6 vai abranger as auditorias externas e a *accountability*, propriamente dita. A auditoria externa defendida pelos autores será útil na emissão de indicadores,

porque se farão avaliações de desempenhos, que servirão de subsídios para a retomada do ciclo, ou seja, para a elaboração do próximo orçamento estratégico.

Figura 1 – Sistema de Administração das Finanças Públicas



Fonte: Boyne et al (2010, p.61)

Vê-se, então, que o modo americano de realizar a administração das finanças públicas parece mais eficaz, uma vez que eles realizam o planejamento com prazos maiores e se preocupam com a prestação de contas e com o *feedback* das ações planejadas como subsídios para novo processo orçamentário.

A preocupação gerencial, eivada pela Lei nº. 4320/64 e incentivada pelo Decreto Lei nº. 200/67, não parece ter ecoado entre os pensadores e condutores do processo administrativo brasileiro. Os instrumentos legais criados, a partir da Constituição Brasileira de 1988, possibilitaram o amparo da lei, mas apesar de todo esse aparato, escândalos de desmandos ecoam por todo o país e a carência da população por serviços públicos de qualidade continua. Então, é evidente a carência de controles, uma vez que os dispêndios do Estado são realizados, sem haver a garantia de que esses gastos estejam se voltando para o atendimento das demandas da comunidade.

Cruz (2008, p. 122) comenta a Lei nº. 4320/64 e afirma que “controlar a realização do Orçamento consiste em acompanhar, obter *feedback* e ter condições de redirecionar as ações ainda no decorrer do exercício e de aprimorar o planejamento”.

Precisam-se retomar as funções do Estado na sociedade, talvez se ampliando os gastos governamentais, mas buscando-se uma sistemática de governança adequada de forma que o governante e a sociedade possam ter um controle das ações governamentais voltadas ao alcance dos objetivos públicos. Isto pode não implicar criar maior número de bolsas governamentais que proporcionem bônus financeiro para determinado público.

A iniciativa de ação estatal precisa estar voltada às suas funções, mas, principalmente, ao estabelecimento de sistemáticas de controle capazes de assegurar que os recursos impingidos foram aplicados no programa correto, dificultando os escândalos públicos que a sociedade tem tido oportunidade de conhecer.

No próximo item, focaliza-se o surgimento da administração como profissão, observando-se a importância e contribuição da prática profissional na condução dos empreendimentos, enfatizando-se os controles internos já criados e implantados na administração pública e que já se encontram à disposição dos titulares dos poderes públicos.

2.5 ESTRUTURAÇÃO DE CONTROLES INTERNOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Em item anterior, viu-se que a busca pela administração se iniciou com a gestão do patrimônio público, cujos ensinamentos foram expandidos para as organizações privadas. A cultura do planejamento é um exemplo de extensões dos conteúdos da administração pública para a empresarial. Durante algum tempo, porém, as administrações públicas e privadas aparentaram percorrer caminhos diversos, mas a busca por um modelo gerencial do Estado brasileiro tem conduzido a adaptações de sistemáticas implantadas em organizações empresariais, cujas sistemáticas de transparências têm evoluído ao longo do tempo.

Com o objetivo de estabelecer um padrão de eficiência no serviço público federal, foi defendida a avaliação do desempenho do aparelho do Estado, na tentativa de que o resultado aferido sirva de orientação às decisões político-administrativas

(MATIAS-PEREIRA, 2010). A adoção desse modelo faz, então, com que o modo de gerenciamento se aproxime do praticado no meio empresarial.

Defende esse autor que, na elaboração de um programa dirigido ao atendimento das necessidades do cidadão e na adoção de uma política voltada para a comunidade, o governante siga passos que são os mesmos adotados na preparação do planejamento estratégico das organizações privadas, quais sejam: definir missão, estabelecer metas, traçar objetivos, aferir a produção e, conseqüentemente, aferir os resultados.

Esses objetivos estabelecidos pelo governante subsidiarão os instrumentos de planejamento introduzidos pela Constituição Brasileira de 1988, já focalizados neste trabalho: o PPA (Plano Plurianual), a LDO (Lei de Diretrizes Orçamentárias e a LOA (Lei dos Orçamentos Anuais). Para serem seguidos e implantados, precisarão de uma estrutura pública que possibilite a descentralização administrativa e a delegação de autoridade. Os conceitos de eficiência, eficácia e efetividade só poderão ser verificados, se houver um processo estruturado de avaliação administrativa, que será efetivado por uma controladoria organizada para o alcance desses objetivos.

Apesar da exigência da transparência na Administração Pública ter sido evidenciada a partir da Lei nº. 101/2000, “o processo de modernização do sistema de controle da Administração Pública foi deflagrado com a Reforma Administrativa realizada a partir da Constituição de 1967, regulamentada pelo Decreto-lei no. 200/67” (MATHIAS-PEREIRA, 2010, p.163). Esse decreto insere cinco princípios fundamentais que orientam a gestão pública. São eles: I – Planejamento; II – Coordenação; III – Descentralização; IV - Delegação de Competência; V – Controle.

É importante destacar que a seqüência desses princípios deveria refletir a ordem gerencial nas organizações públicas. O primeiro passo é a elaboração do *Planejamento*; para a sua implantação, é necessário que haja a *Coordenação* das ações. Alguém deve coordenar a efetivação desse plano; a efetiva atuação dessa coordenação vai exigir do dirigente que haja um processo de *Descentralização* de autoridade, pois, num regime democrático, os atos devem ser compartilhados com as bases, havendo uma metodologia participativa da comunidade no direcionamento público, que é quem recebe os benefícios públicos; um procedimento descentralizador comporta uma *Delegação de Competência*. Não se podem descentralizar as ações,

sem delegar competências. Por fim, surge o *Controle*, como uma função importante na estrutura de *accountability* (processo de prestação de contas) decorrente dessa delegação de competência e como um importante instrumento de verificação das metas alcançadas, propiciando subsídios para novo ciclo de planejamento.

Esses princípios são a base de todo o processo de administração pública, que, através de planos e programas, dispõe de instrumentos para cumprir o seu papel essencial de suprir as necessidades da sociedade, promovendo o desenvolvimento econômico-social do País e a segurança nacional. Santos (2009, p.48), argumentando a respeito da contribuição que esses instrumentos proporcionam ao Estado, destaca:

[...] para levar a cabo as novas determinações da base política e material, o Estado deve ser instrumentalizado agora numa outra direção e perspectiva. Ao invés de ser instrumentalizado no sentido de viabilizar a finalidade de um sujeito particular – o capital, agora o seu papel é o de gestor e executor do projeto da nação, cuja finalidade é o bem-estar social.

O controle é, então, um princípio básico, defendido desde 1967, como uma ferramenta essencial à administração pública. Imoniana (2009, p.150) destaca um conceito firmado por Hely Lopes Meireles, num trabalho publicado na Revista do Tribunal de Contas do Distrito Federal, em 1975, no qual esse jurista argumenta:

Controle administrativo é todo aquele que o Executivo e os órgãos de administração dos demais poderes exercem sobre suas próprias atividades, visando mantê-las dentro da lei, segundo as necessidades do serviço e as exigências técnicas de sua realização, pelo que é um controle de legalidade, de conveniência e de eficiência.

A avaliação para medir-se eficiência, eficácia e efetividade só é viável através de sistemáticas de controle implantadas. A controladoria precisa atuar de forma preventiva, sucessiva ou corretiva, conforme destaca Imoniana (2009). Os controles preventivos abrangem as formalidades e exames prévios dos atos administrativos para adquirirem eficácia e operatividade; pelos sucessivos, acompanha-se a formação dos atos; e os controles corretivos são aplicados na correção de algum ato defeituoso ou ilegítimo.

Essas colocações induzem à interpretação de que, felizmente, o Estado, com a promulgação da Lei 101/2000, passou a exigir uma efetividade desses controles, uma vez que essas ações vinham sendo executadas pelo Poder Legislativo, com o auxílio do Tribunal de Contas, num aspecto *pos factum*, sem haver o exercício do

controle preventivo que antecipa as possíveis falhas administrativas. Apesar de haver autores que discutem a publicação dessa lei por exigências externas do FMI, como já discutido neste estudo, precisa-se reconhecer sua utilidade gerencial de seus ditames.

Numa visão de administração pública moderna, as atividades de controle de gestão se aproximam da metodologia aplicada pelos administradores de negócios. “As atividades são planejadas, implementadas, monitoradas e acompanhadas via controle de gestão de arrecadações, de gestão de gastos e das despesas, de gestão dos investimentos e dos reportes, de sistema de informações, de gestão orçamentária e de desempenho” (IMONIANA, 2009, p. 154).

Vai-se, então, analisar quais as resoluções ou legislações que orientam a estruturação de Controladorias nos órgãos públicos, tentando-se identificar em seu teor, se orientam a adoção de procedimentos adequados a suas funções.

O primeiro documento a ser analisado é a Constituição do Estado da Bahia que, em seu artigo 90, estabelece:

Art. 90 - Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de Governo e dos orçamentos do Estado;

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial dos órgãos e entidades da administração estadual, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres do Estado;

IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Parágrafo único - Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, darão ciência ao respectivo Tribunal de Contas, sob pena de responsabilidade solidária.

O teor desse artigo conduz à interpretação de que as ações de controle interno são *ex-post factum* e têm caráter de auditoria. Não há um foco de governança e de controle como uma função gerencial que subsidiará a elaboração do planejamento governamental. Se for feita uma associação com as ciências que contribuiriam com os atos emanados a partir do cumprimento desse artigo da Constituição estadual,

percebe-se o subsídio das teorias do Direito e da Contabilidade, mas não surgem nas entrelinhas os aspectos da ciência da Administração.

Esse texto da Constituição pode ter sido apoiado na Constituição Federal que trata da fiscalização contábil, financeira e orçamentária na seção IX do capítulo I do título IV, nos termos do art.70:

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 exercido pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Também, neste trecho, o controle aparece exercido de forma fiscalizatória, sem ênfase gerencial.

O estado da Bahia, apesar de sua Constituição destacar a necessidade da criação de um sistema de controles internos, não instituiu sua controladoria, como unidade administrativa com suas precípuas funções. As atividades de controle são exercidas pela Assembleia Legislativa, a partir do apoio técnico do Tribunal de Contas do Estado da Bahia.

O Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia tomou a iniciativa e emitiu a Resolução nº 1120/05 que dispõe sobre a criação, a implementação e a manutenção de Sistemas de Controle Interno nos Poderes Executivo e Legislativo municipais, e dá outras providências. Logo no início dessa Resolução, quando se refere às competências do TCM, está disposto:

- c) cabe aos Sistemas de Controle Interno Municipais, juntamente com o controle externo exercido por este Tribunal, auxiliarem a respectiva Câmara Municipal na fiscalização do cumprimento das normas da Lei Complementar nº 101/00 – a Lei de Responsabilidade Fiscal;
- d) a existência e a manutenção de Sistemas de Controle Interno Municipais constituem peças fundamentais para a realização de gestões responsáveis e transparentes,

A alínea *d* dessa resolução associa o Sistema de Controle Interno a uma gestão responsável e transparente, abordando aspectos de governança e controladoria. Precisa-se conhecer a realidade dos municípios. Será que estão praticando uma gestão responsável e transparente?

O Município de Salvador, através do Decreto no. 19.392/2009, aprovou o Regimento Interno da Controladoria Geral do Município – CGM, que estabelece em seu artigo 5º.:

Art.5º A Controladoria Geral do Município, Órgão Central do Sistema de Controle Interno Integrado, que tem por finalidade, coordenar e formular as diretrizes de controle interno do Poder Executivo e exercer os controles contábeis, financeiros, orçamentários, operacionais, patrimoniais e da aplicação das subvenções e renúncias de receitas, bem como, gerar informação para subsidiar as tomadas de decisões relacionadas aos programas de governo, (...)

Esse artigo se aproxima das funções da controladoria, mas nas especificações de quem deve atuar e quais as atribuições de cada setor, o enfoque é contábil. Há uma ausência de ação gerencial preventiva para que sejam adotadas, *ex-ant*, atitudes que impeçam os desvios de recursos e a aplicação em programas não estabelecidos no planejamento. O próprio Setor de Acompanhamento e Controle tem atribuições a partir dos resultados das auditorias. Sabe-se que o trabalho de auditoria envolve um processo de amostragem dos fatos que já ocorreram. O que poderia ser evitado? É o trabalho que compete à controladoria.

Após essa contextualização teórica da temática de estudo, cabe questionar: Será que, na prática, os sistemas de controle interno vêm funcionando? Será que os gestores públicos têm controles efetivos que lhe possibilitem a visão do negócio público?

No próximo capítulo, está detalhado de que forma este estudo se procedeu. Será especificado de que maneira se observou a atuação das Controladorias nos órgãos governamentais.

3 METODOLOGIA

Após a formulação do problema, exposição dos objetivos de pesquisa, além da identificação das suposições a serem confirmadas ou refutadas com o desenvolvimento do estudo, precisa-se delinear o processo de pesquisa, de forma que se possa estabelecer a sua diagramação quanto à produção de dados, previsão de análise e interpretação dos dados (GIL, 1999).

Neste capítulo, serão delineados os procedimentos metodológicos adotados para o desenvolvimento da pesquisa. Procurou-se, inicialmente, classificar o estudo, adotando-se a categorização de Vergara (1997).

3.1 TIPO DE PESQUISA

Vergara (1997, p.44), ao se expressar a respeito da classificação das pesquisas, subdivide-as no tocante aos fins que se propõem e aos meios que utilizam para a realização do estudo, ou seja, no que se refere à estratégia adotada para os fins pretendidos.

A pesquisa realizada caracteriza-se como uma investigação descritiva, pois, segundo Vergara (1997,p.44), esse tipo de pesquisa "expõe as características de determinada população ou de determinado fenômeno. [...] Não tem compromisso de explicar os fenômenos que descreve, embora sirva de base para tal explicação".

Uma vez que se buscou identificar a forma de atuação das Controladorias dos órgãos governamentais estudados, foi feita uma descrição da realidade encontrada, fazendo-se uma comparação da prática observada com o referencial teórico analisado. Dentro dos objetivos deste estudo, está descrita a realidade da governança das organizações públicas estudadas, destacando o papel de suas Controladorias.

Para a definição do escopo deste estudo, foi realizada uma pesquisa exploratória no âmbito da Secretaria da Fazenda do Município do Salvador (SEFAZ), onde foram analisados documentos e relatórios emitidos pela SEFAZ e pelo Tribunal de Contas dos Municípios (TCM).

Para o alcance dos fins pretendidos, foi desenvolvida uma pesquisa de campo, ou seja, "uma investigação empírica realizada no local onde ocorre ou ocorreu um fenômeno ou que dispõe de elementos para explicá-lo" (VERGARA, 1997,p.45). Como o desenvolvimento desta tese abrangeu o levantamento de informações junto às organizações públicas com a utilização de um questionário, então, realizou-se um estudo empírico com dados produzidos junto às organizações estudadas e levantamento de opiniões do público pesquisado mediante *survey*.

Este estudo utilizou-se de uma pesquisa documental, uma vez que foram extraídas informações de documentos produzidos pelas controladorias pesquisadas, disponibilizados por seus dirigentes em *sites* das respectivas prefeituras, tais como organogramas das prefeituras para verificação da localização das Controladorias na estrutura organizacional do poder executivo, leis e regulamentos que disciplinem o funcionamento das controladorias e o fluxo de governança pública, relatórios emitidos pelas controladorias e pelo TCM, por ocasião das críticas emitidas a respeito da prestação de contas do Município e outros dados que foram colhidos de documentos pesquisados no interior das instituições estudadas.

Na escolha das estratégias desta pesquisa, optou-se por realizar, também, um estudo de casos múltiplos, uma vez que foram investigadas a realidade de quatro municípios baianos, além de conhecer-se a atuação de controladorias num país desenvolvido, os Estados Unidos da América. "No campo das Ciências Sociais Aplicadas há fenômenos de elevada complexidade e de difícil quantificação, como, por exemplo, a supervisão de funções administrativas dentro de uma organização, estratégias de uma organização não-governamental, políticas governamentais etc." (MARTINS E THEÓPHILO, 2007, p.61-62). Pareceu muito adequado, para o alcance dos objetivos pretendidos, a efetivação do estudo de casos múltiplos nas prefeituras selecionadas para a pesquisa e nas instituições americanas que se dispuseram a contribuir com o desenvolvimento desta tese.

A abordagem deste estudo foi qualitativa e quantitativa, uma vez que se privilegiou a forma de atuação das controladorias dos municípios baianos estudados, mas usou-se algum cálculo estatístico para facilitar a conclusão da análise.

Esta investigação envolveu alguns cálculos estatísticos, como ferramentas da estatística descritiva para análise dos dados. Para verificar possíveis associações

entre características dos entrevistados e as diversas respostas listadas, foi realizado o teste Qui-Quadrado de *Pearson*, adotando um nível de significância de 5%. Concluiu-se se existia associação com significância estatística entre as variáveis, se o p-valor fosse menor que 5% (ou seja, menor que 0,05).

A abordagem qualitativa auxiliou o pesquisador a mergulhar, profundamente, nos processos de controladoria implantados nos órgãos públicos estudados, tentando-se extrair dados em tempo real, a contribuição do estudo para a evolução da teoria. Esse foco é defendido por Langley (1999), quando, em seu artigo, defende uma série de estratégias de pesquisas para a edificação de teorias.

3.2 UNIVERSO E AMOSTRA DA PESQUISA

As pesquisas sociais abrangem um universo de elementos, às vezes, tão grande, que se torna impossível considerá-los em sua totalidade. Por isso, costuma-se trabalhar com amostras, ou seja, pequena parte dos elementos que compõem o universo (GIL, 1999).

O universo de estudo compõe-se de todos os órgãos dos Poderes Executivo e Legislativo municipais do estado da Bahia que passaram a ter a obrigação de estruturarem controladorias para atenderem às exigências da Resolução nº.1120/05 do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia e o Governo do estado da Bahia, que, no artigo 90 da Constituição Estadual, determina a existência de forma integrada entre os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, de um sistema de controle interno. Obviamente, o universo é muito extenso e se torna impossível estudar todas as organizações públicas da Bahia.

Foram, então, escolhidas algumas prefeituras do estado da Bahia como amostras para o desenvolvimento deste estudo. Segundo as especificações de Vergara (1997), as amostras podem ser probabilísticas (extraídas com critérios estatísticos) e não probabilísticas (selecionadas por acessibilidade e por tipicidade). Na definição da amostra estudada, o critério utilizado foi o de tipicidade, uma vez que se procurou conhecer o funcionamento das controladorias das principais cidades da Bahia, por importância e por arrecadação, e que já tivessem controladorias em

funcionamento. Foram entrevistados, então, os *controllers* ou outras pessoas do município que tivessem conhecimento do funcionamento da controladoria.

Pretendia-se, inicialmente, estudar a Controladoria do governo do estado da Bahia, mas viu-se que o estado não possui um órgão, em sua estrutura organizacional, que tenha as funções específicas de controladoria. Tem-se o Tribunal de Contas do Estado da Bahia, que auxilia o Poder Legislativo na análise das contas estaduais, atuando num processo de auditoria, diferentemente, do papel importante desempenhado pelas unidades organizacionais que atuam como controladorias.

Então, foram estudadas algumas prefeituras de cidades baianas representativas economicamente: Salvador (capital do estado da Bahia), Feira de Santana (segunda maior cidade do interior baiano), Madre de Deus e Camaçari (cidade que sedia o Polo Petroquímico baiano). Acredita-se que essa amostra deu uma visão bem realista da gestão governamental no estado da Bahia, no tocante aos aspectos da controladoria.

Para estudarem-se aspectos de governança pública, procurou-se fazer uma pesquisa com um público que tem intimidade com o conteúdo estudado nesta tese, que são os administradores e os contadores, conhecendo-se como avaliam a transparência governamental. Contou-se, para tal, com a colaboração dos Conselhos profissionais: o Conselho Regional de Administração da Bahia e o Conselho Regional de Contabilidade da Bahia, que encaminharam por sua mala direta o questionário a todos os profissionais cadastrados em seu banco de dados. Como não há um controle específico de profissionais por município, encaminhou-se o instrumento de pesquisa para todos os participantes, independente de sua residência, para responder questões mais gerais, porém elucidativas da prática da transparência pelos órgãos públicos de maneira geral. Portanto, a amostra, também, foi não probabilística, apesar de não ter havido intencionalidade na escolha dos pesquisados.

3.3 SELEÇÃO DOS SUJEITOS

"Sujeitos da pesquisa são as pessoas que fornecerão os dados de que se necessita" (VERGARA, 1997, p.50). No caso deste estudo, os sujeitos são os

controllers das organizações públicas a serem estudadas ou aqueles que conhecem a atuação dessa unidade nas organizações pesquisadas.

São também sujeitos da pesquisa os administradores e os contadores que, livremente, resolveram responder o questionário distribuído pelos Conselhos Regionais de Administração e o de Contabilidade.

3.4 PRODUÇÃO DOS DADOS

Em se tratando de pesquisa de campo, os meios para buscar os dados do estudo podem ser a observação, o questionário, o formulário e a entrevista (VERGARA, 1997). Neste estudo, os dados foram produzidos mediante a realização de uma entrevista aos *controllers* dos municípios ou outras pessoas que tivessem conhecimento do funcionamento da controladoria, seguindo-se um roteiro de informações que necessitam ser levantadas junto às pessoas entrevistadas (Apêndice A). Para facilitar a realização dessas entrevistas, foi solicitada a permissão para gravá-las, facilitando a disponibilização dos dados para o estudo.

Também, foi feita uma pesquisa tipo “*survey*”, com profissionais registrados no Conselho de Administração da Bahia e no Conselho de Contabilidade da Bahia, para colher suas opiniões a respeito das informações que são transmitidas ao público e que dados eles desejariam ter acesso. Trata-se de um questionário estruturado com questões fechadas (Apêndice B), em maioria, porém com algumas questões abertas para livre manifestação do pesquisado.

As perguntas que compuseram o questionário envolveram informações governamentais que o pesquisado poderia ter conhecimento, se acompanhasse os dados governamentais divulgados na mídia ou por *sites* institucionais. Como a pesquisa foi efetuada por ocasião da realização da Copa do Mundo no Brasil e havia grande discussão a respeito dos gastos envolvidos com este torneio, a despeito da aplicação em saúde e educação tão carentes no país, foram feitos questionamentos a respeito dos gastos governamentais nestas áreas para avaliarmos a veracidade da informação fornecida pelo participante do estudo.

Em visita aos Estados Unidos da América, em programa de bolsa sanduiche desenvolvido na George Mason University, pôde ser investigada a prática de controladoria neste país, evidenciando a cultura nacional por efetivação de controles, quando se conheceram os procedimentos de controle da nação americana, do estado da Virginia (onde se situa a universidade na qual se desenvolveu o estudo) e da George Mason.

3.5 TRATAMENTO DOS DADOS

"O tratamento dos dados refere-se àquela seção no qual se explicita para o leitor como se pretende tratar os dados a coletar, justificando porque tal tratamento é adequado aos propósitos do projeto" (VERGARA, 1997, p.56). Para este estudo, no que tange às questões fechadas dos questionários aplicados, os dados produzidos sofreram a aplicação de procedimentos da estatística descritiva para apoiar a interpretação, inferindo-se a maior incidência de respostas semelhantes como o pensamento predominante nas controladorias estudadas.

Os dados produzidos pelas entrevistas e pela aplicação dos questionários foram comparados com o referencial teórico de apoio para fundamentar as conclusões do estudo. Foi buscado, também, em visita a uma instituição de ensino nos Estados Unidos da América, a George Mason University, documentos e textos que serviram de subsídio para uma análise comparativa. A ideia foi levantarem-se boas práticas de controladorias para que se possam conhecer as práticas usuais de governança de um país desenvolvido e sua adequação a nossa realidade.

O quadro 5, a seguir, pode auxiliar a compreensão de como os dados foram produzidos e analisados para a realização deste estudo.

Quadro 5 – Estrutura de Produção dos Dados do Estudo

OBJETIVOS	TIPO DE PESQUISA	MEIO DE PRODUÇÃO DOS DADOS	FORMA DE ANÁLISE
Saber como os órgãos da administração direta têm estruturado suas Controladorias	Documental	Organogramas e normas internas do órgão pesquisado Resolução 1120/05 - TCM	Comparar com a literatura da área e com a realidade encontrada na pesquisa realizada no exterior.
Saber qual a contribuição das informações produzidas no processo de governança das instituições.	Documental	Normas internas do órgão pesquisado Resolução 1120/05 - TCM	Comparar com a literatura da área e com a realidade encontrada na pesquisa realizada no exterior.
	Pesquisa de Campo	Entrevistas	
Conhecer e avaliar as principais práticas da Controladoria nas organizações estudadas	Documental	Normas internas do órgão pesquisado Relatórios do TCE e do TCM	Comparar as práticas às recomendadas por estudiosos da área gerencial e contábil e em relação àquelas encontradas na pesquisa realizada no exterior
	Pesquisa de Campo	Entrevistas com <i>controllers</i> ou outra pessoa que conheça o funcionamento da controladoria	
Reconhecer se a Controladoria reflete uma real transparência das práticas governamentais	Documental	Normas internas do órgão pesquisado Relatórios do TCE e do TCM	Comparar as práticas às recomendadas por estudiosos da área gerencial e contábil e em relação àquelas encontradas na pesquisa realizada no exterior
	Pesquisa de Campo	<i>Survey</i> com administradores e contadores	

Fonte: Elaboração Própria

3.6 DELIMITAÇÕES DO ESTUDO

O estudo foi estruturado de forma a obter as informações de algumas controladorias do estado da Bahia, mas por conta do tipo de amostra estudada, os resultados não poderão ser induzidos para toda a realidade das prefeituras baianas. Os resultados e as recomendações feitas, contudo, poderão ser de grande serventia para as demais em decorrência de sua menor complexidade.

No que diz respeito à delimitação geográfica, este estudo foi voltado para o estado da Bahia. Posteriormente, poderá ser replicado para outras regiões do Brasil para verificação do modo de atuação escolhido pelas controladorias públicas das organizações próprias daquela área.

4 ANÁLISE DOS DADOS DO ESTUDO

Neste capítulo, se buscará expor o que se encontrou no contato com a realidade das controladorias dos municípios estudados (Salvador, Feira de Santana, Madre de Deus e Camaçari), destacando suas funções e o papel que vêm desempenhando junto ao governante do município e em relação à sociedade em que atuam.

Também, serão apresentados os resultados de uma pesquisa realizada junto aos profissionais registrados no Conselho Regional de Administração da Bahia e no Conselho Regional de Contabilidade da Bahia. Entendeu-se que esta amostra seria representativa para exibir o pensamento de pessoas que atuam na área gerencial das organizações, que poderiam entender as informações publicadas nos *sites* governamentais, possibilitando uma análise da transparência governamental efetiva pela interpretação de suas manifestações, via páginas dos Conselhos.

Para enriquecer o estudo, buscou-se entender o papel que a controladoria governamental vem desempenhando em outro país, escolhendo-se os Estados Unidos da América, como grande formador de opiniões ao longo dos tempos e por ter havido oportunidade do autor deste estudo visitar a George Mason University.

4.1 CONTROLADORIAS MUNICIPAIS

Ao se avaliar a atuação das controladorias objeto deste estudo, buscou-se colher dos *controllers* ou de autoridade competente que reconhecesse as ações e responsabilidades imputadas a este órgão.

- **Controladoria Geral do Município de Salvador**

A primeira controladoria analisada foi a de Salvador. A Vice-Prefeita, gentilmente, resolveu dar entrevista e convidar a Contadora Geral do Município de Salvador que trabalhou na controladoria e pôde contribuir com o estudo, transmitindo seus conhecimentos.

O primeiro contato foi com a Vice-Prefeita. Ela é contadora e advogada e participou da implantação, em 2001, do Sistema de Informações Gerenciais, ainda em vigor. A Vice-Prefeita informou que o Prefeito de Salvador decidiu fazer uma gestão a partir de um planejamento. O material do planejamento estratégico foi uma decisão da gestão. O planejamento estratégico foi elaborado com a participação dos Secretários Municipais que estipularam metas dentro das possibilidades de suas pastas. A partir deste planejamento, todos os meses os Secretários se reúnem para apresentar seus indicadores e o executivo vai acompanhando quem atingiu a meta.

A partir desta Gestão, tudo foi descentralizado, informou a Vice-Prefeita. Cada Secretário é responsável pelos processos. O Prefeito não será o responsável, mas o gestor da pasta. Para que esse gestor não tenha problemas, periodicamente, são auditados para verificação das conformidades. “Esta gestão não pode errar, não só em função da nova lei, mas por conta do que prometeram à cidade: uma gestão inovadora, transparente e com controle”, afirmou a Vice-Prefeita.

A respeito da controladoria, a Vice-Prefeita informou que

A controladoria existe como uma unidade que serve para acompanhar os processos. Define as etapas de todos os processos e acompanha periodicamente. Temporariamente, todas as unidades são auditadas, antes do Tribunal de Contas. A ideia é a de que quando o Tribunal chegar, já tenha sido feita uma auditoria.

Considera que a controladoria tem um papel importante na governança, na transparência, mas ela continua sem um status de secretaria. Destacou que toda vez que se cria uma Secretaria, se tem uma série de custos e que, quando chegaram na prefeitura, encontraram uma estrutura além do que acreditavam que deveria ser. Afirmou que haviam prometido à população tentar reduzir custos. Portanto, poderiam ter, também, criado uma Secretaria de Meio Ambiente, mas por causa de promessas de campanha, não foi criada.

A controladoria permanece, hoje, vinculada à Secretaria de Finanças e não há entendimento político de que ela deva ser uma Secretaria. Suas funções estão mudando, mas no organograma, que é modificado a partir de uma lei, ela continua subordinada à Secretaria de Finanças. Na prática, ela já mudou suas funções, mas na estrutura ela continua na mesma.

Lamentavelmente, uma prefeitura que deseja adotar medidas corretas e que implantou um planejamento estratégico, continue com uma visão equivocada a respeito da controladoria. Além de estar subordinada à Secretaria de Finanças, a controladoria do município de Salvador está vinculada à Assessoria de Comunicação desta Secretaria, como se pode observar no organograma da Secretaria da Fazenda exposto no *site* da SEFAZ e apresentado no Anexo 1 desta tese. Infelizmente, a controladoria desta cidade não tem o status que deveria ter, ou seja, um órgão independente de posição de assessoria ao gestor do município. Anteriormente, esta unidade, apesar de mal situada no organograma da SEFAZ, tinha posição de assessoria do Secretário. Agora, sua importância decresceu, passando a ser subordinada à Assessoria de Comunicação desta Secretaria.

Anteriormente, segundo informação da Contadora Geral do Município e que esteve vinculada à Controladoria até a última gestão, “o controlador tinha o status de Subsecretário. É como se a SEFAZ tivesse dois subsecretários: um vinculado à parte operacional de controle das despesas e receitas e outro que faz auditoria”, afirmou a contadora.

Essa posição atribuída à Controladoria fere ao estipulado pelo art. 5º. da Resolução nº.1120/05 do Tribunal de Contas do Município:

Art. 5º As atividades dos Sistemas de Controle Interno Municipais serão atribuídas a unidades específicas – os Órgãos Centrais do Sistema - que, criadas por lei municipal, possuam estruturas condizentes com o porte e a complexidade do respectivo Poder, ficando diretamente subordinada ao Prefeito ou Presidente de Câmara, conforme o caso, vedada a subordinação hierárquica a outro qualquer órgão/unidade da estrutura dos Poderes ou da entidade.

Observe-se que essa resolução exige que a controladoria fique “diretamente subordinada ao Prefeito ou Presidente de Câmara, conforme o caso, vedada a subordinação hierárquica a outro qualquer órgão/unidade da estrutura dos Poderes ou da entidade”. Como pode uma unidade que, possivelmente, auditará as atividades daquela Secretaria, estar subordinada hierarquicamente a esta pasta?

A Vice-Prefeita argumentou que os funcionários da Controladoria são funcionários da SEFAZ e, por causa disso, têm salários diferenciados de auditores. A criação da Controladoria, como uma unidade, implicaria em deslocá-los para esta unidade e poderia implicar em perda salarial. Este é o argumento mais forte para que a controladoria permaneça vinculada à SEFAZ. Recebem um adicional X por trabalhar

nesta Secretaria e, por isso, é a unidade mais cobiçada para estar vinculada. Foi proposta de campanha fazer a mudança, mas eles mesmos não querem. É a melhor unidade com benefícios financeiros ao pessoal é a SEFAZ.

O cargo de Controlador é uma nomeação do Prefeito. Estão querendo abrir concurso para controlador, para ir aos poucos formando um grupo técnico, para que, quando o setor for criado, já tenham funcionários concursados com perfil para esta atividade. Deixariam, então, os auditores que, hoje, estão na SEFAZ, para fazer auditoria.

A controladoria cuida para que os processos aconteçam dentro das exigências da lei. Não participa das reuniões mensais para acompanhamento das metas estabelecidas no planejamento estratégico. Quem faz este acompanhamento é a equipe da Casa Civil, na unidade que foi criada por este governo. São eles que vêm monitorando a realização do planejamento estratégico, pois todas as unidades têm metas. Periodicamente, encaminham relatório para o Prefeito.

A contabilidade está ligada diretamente à SEFAZ, informou Luciana, Contadora Geral do Município, que deu entrevista, contribuindo com suas informações para este estudo. Foi criada a Diretoria Geral do Tesouro que agrega a Coordenadoria de Contabilidade e a Coordenadoria de Administração Financeira. A intenção de tirar a contabilidade da controladoria foi porque a controladoria ocupava muito tempo dos profissionais. A Contadora Geral do Município afirmou: “A gente executava muito. A contabilidade tem sempre prazos apertados e tem suas funções. É difícil fazer as duas coisas concomitantemente. É difícil fazer uma análise mais acurada e a função de controle ao mesmo tempo”.

Este organograma da Prefeitura de Salvador apresenta algumas incorreções em relação ao apregoado na teoria e na Resolução 1120/05, quais sejam: (1) subordinação a um setor específico e não posição de assessoria ao Prefeito ou ao Presidente da Câmara; (2) atividade da contabilidade separada da controladoria, uma vez que, na literatura pesquisada, se atribui responsabilidade da controladoria o registro contábil da instituição (PADOVEZE, 2005).

- **Controladoria Geral do Município de Feira de Santana**

A respeito da Prefeitura de Feira de Santana, quem passou as informações sobre a controladoria desta cidade foi a Vice-controller da Prefeitura, que informou que a controladoria tem *status* de Secretaria, ou seja, está ligada diretamente ao Prefeito do Município.

Revelou que há uma preocupação em fazer controles, mas que não dispõe de equipe suficiente para tal, uma vez que dispõe de apenas nove colaboradores, contando com os controladores. Afirmou que, por conta do tamanho de sua equipe, não fazem auditoria em loco, nem qualitativa.

A controladoria desenvolve atividades de fiscalização de licitação, dos processos de pagamento e de verificação das exigências legais no firmamento de contratos. Então, a Vice-controller destacou que, por conta destas atividades, o órgão passou a ser temido, chegando a afirmar: “por estar sempre dizendo não às coisas que não devem ser feitas, as pessoas passaram a ter medo da controladoria”.

Quando os setores vão pedir alguma autorização ao Prefeito no tocante a verbas, o Chefe do Poder Executivo aconselha o demandante dirigir-se à controladoria. Ao receber a negativa, por conta de falta de autorização no orçamento ou de disponibilidade de recursos previstos nos documentos legais, a pessoa fica aborrecida com a controladoria.

Não dispõem de Manual de Procedimentos, portanto as suas atividades são feitas por orientação dos *controllers* que coordenam o setor. A controladoria não participa da estruturação do site da transparência da Prefeitura, ficando esta atividade a cargo da Secretaria da Fazenda do Município.

Outra atividade peculiar da controladoria seria o seu envolvimento na elaboração do Planejamento Estratégico, mas a Vice-Controller informou que não há nenhuma participação do órgão, nem na elaboração do planejamento, nem em sua gestão.

Os relatórios emitidos pela controladoria atendem às exigências legais e, ao elaborá-los, apresenta-os ao prefeito antes de encaminhar ao TCM. Não fazem nenhum acompanhamento em termos de levantamento de indicadores a respeito da realização do que foi planejado. Enfim, suas ações são movidas pelas exigências

legais, não havendo nenhuma atuação gerencial. Acompanham os indicadores de educação e saúde exigidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

- **Controladoria Geral do Município de Madre de Deus**

A entrevista com o *Controller* da Prefeitura de Madre de Deus revelou um esforço em ter controles, embora considere: “Fazer controle é uma coisa complicada. Sou um simples técnico”. Em sua fala, queixou-se de falta de equipe para fazer o serviço que a controladoria exige.

Elogia o atual prefeito de Madre Deus, dizendo que é “um jovem que esteve vereador, esteve vice-prefeito e hoje está prefeito. Fez uma carreira dentro do município. É um jovem empreendedor, impulsivo com muita vontade de realizar”. As práticas implantadas de controladoria são, contudo, de forma para atender ao fisco, quando afirma:

A visão é justamente blindar o gestor, a gente caminha de uma forma que analisa a gestão, desde o início, ou seja, quando a gente implanta um orçamento, desde sua execução – a execução financeira, o planejamento, mas não para criar problema.

Quando o *Controller* se refere a “blindar o gestor”, se observa o aspecto fiscal das ações de controle executadas pela controladoria. Em momento algum, ele fala em relatório encaminhado ao gestor para tomar decisão. E fica mais explícito quando declara:

Graças a Deus, tivemos as contas aprovadas, mas é um trabalho grande. Não é fácil realizar esse trabalho de controle. Hoje, o gestor está querendo fazer e nós temos acompanhado e pondo limites, porque se você tem o percentual estourado de pessoal, você não cumpre a lei.

Indagado a respeito de elaboração de algum relatório, o *controller* se refere ao relatório encaminhado ao prefeito, para conhecimento, antes de ser enviado ao Tribunal de Contas.

É um relatório de avaliação. É uma ferramenta de gestão que a gente faz todo mês para o prefeito e encaminha o relatório assinado por 07 técnicos. Nós olhamos, é uma rotina nossa: eu assino todos os processos do município, que tramitam na controladoria, não por falta de confiança, mas por rotina.

O *Controller* descreveu todo o procedimento de licitação usado no município, apontando o momento de atuação da controladoria. Como se pode ver, é um cuidado da controladoria para que os recursos públicos sejam aplicados adequadamente.

A comissão de licitação é soberana. Faz a ata do processo licitatório e, até nesse momento, a controladoria não se pronunciou. Teve o vencedor, publicou-se o vencedor, aí o processo de licitação vai encaminhado para a controladoria. Nesse momento, vai. O prefeito não homologou a licitação ainda, ela foi apenas publicada. Foi indicado apenas o vencedor, mas o prefeito só homologa a licitação se o processo passar na controladoria. Existindo dúvida, o prefeito pode não homologar. Ele publica que revogou a licitação.

Buscando identificar alguma atitude de acompanhamento gerencial, foi feita a pergunta ao *controller* se ele fazia algum trabalho de acompanhamento das metas do PPA. Ele respondeu positivamente e complementou

Nós temos o PPA, a LDO que se prenuncia à Lei orçamentária e onde se encontram as metas pensadas para aquele exercício. Informo inclusive em percentual, o que ele deixou de atender. Se não, vai chegar no Tribunal e ele vai lhe cobrar isso, cumprir suas metas. Não digo a você que o trabalho da controladoria de Madre Deus não tem falhas. Não é isso, mas a gente tenta, baseado nas normas do Tribunal e nas leis federais, cumprir o máximo.

Está clara na exposição do *controller* a preocupação fiscal nas ações da controladoria de Madre de Deus. No tocante à transparência, ele afirma que “Tudo na prefeitura de Madre de Deus é publicado: receitas e despesas. A responsabilidade da publicação é do pessoal da comunicação”.

Destaca que “a contabilidade não é vinculada à controladoria. A controladoria tem *status* de Secretaria e é ligada ao prefeito. A contabilidade está ligada à secretaria da Fazenda”. A vinculação da controladoria ao prefeito atende ao estabelecido na Resolução nº. 1120/05 do TCM e ao que a literatura pesquisada recomenda.

Afirmou que poucas vezes realizou uma auditoria nos setores da prefeitura e que “Mandei três pessoas fazer um curso em São Paulo, porque estamos pensando a partir de março fazer um trabalho mais incisivo nessa área”.

O *controller* apresentou uma visão evoluída em relação a ações de transparência governamental quando afirmou

O cidadão contribui e ele tem direito de saber para onde seu dinheiro está indo. Como está sendo executado? Está bem aplicado seu dinheiro? As pessoas pensam que só a administração privada dá

lucro, a administração pública também dá lucro, só que o lucro é a satisfação do cidadão.

- **Controladoria Geral do Município de Camaçari**

A controladoria de Camaçari foi criada em janeiro de 2005, por uma lei específica, que sofreu alteração em 2006, através da lei nº. 667/2005. A controladoria é estruturada com uma coordenação de contabilidade, uma coordenação de análise e processos, uma coordenação de auditoria e assessoria técnica. Esta assessoria dá suporte ao gabinete, cobrando e agilizando dentro da própria estrutura, segundo informações fornecidas em entrevista, pela *controller* do município. Segundo a *controller*, apesar da controladoria ter sido criada em 2005 e a auditoria contar na estrutura, ela só foi efetivamente estruturada no ano de 2013.

No organograma da prefeitura de Camaçari, a controladoria tem *status* de Secretaria. A Contabilidade e análise de processos são de responsabilidade da controladoria. Foi implantada a auditoria e estão, ainda de forma incipiente, querendo implantar a auditoria de resultados, informou D. Branca. São emitidos relatórios mensais que são enviados ao prefeito e, com a ciência dele, vão ao TCM.

Informou a *controller* que, no município, há uma forma iniciante de um comitê gestor, composto por algumas secretarias que são chamadas de secretarias meio, necessárias para que as secretarias fins funcionem, ou seja: Controladoria, Secretaria de Administração, Secretaria de Governo, Secretaria da Fazenda e Procuradoria. Nessas reuniões, são analisados alguns problemas, alguma coisa que precise dar solução. Reúnem-se uma vez por semana e detectam se a solução pode ser dada no âmbito das secretarias. Algumas vezes, convida-se para a reunião o secretário da pasta que manifestou o problema. Aí são dados os encaminhamentos. Se o caso for grave, então o problema é encaminhado ao prefeito. O comitê convoca o prefeito para a reunião e lhe passa a situação.

Esta iniciativa parece um esforço gerencial, não fiscal apenas, como a emissão do relatório para encaminhamento ao TCM. A *controller* deseja implantar ações de controle mais gerenciais, buscando a qualidade do gasto público, quando afirmou:

Como eu tenho a ideia de controle mais voltado para resultado, ainda me dá muita angústia ter que olhar todos os processos antes de mandar para o Tribunal. Eu entendo que o processo pode estar lindo,

mas a despesa pode não ter sido eficiente. Tenho uma agonia por implantar um controle de qualidade do gasto. Gostaria de olhar os processos por amostragem e analisar cada gasto, por exemplo: se construiu, verificar se houve realmente a obra.

Essa manifestação da *controller* deixou claro que as ações de controle implantados no município objetivam atender ao fisco, mas ainda não estão voltadas para auxiliar o gestor do processo de tomada de decisão. Chegou a pronunciar-se a respeito dos objetivos da implantação pelo prefeito responsável:

Na cabeça dele, era esta a ideia: preciso de alguém que me proteja e me diga se estou fazendo alguma coisa certa. Ele não teve essa visão gerencial, que na verdade era o que devia ser feita.

E referindo-se a preocupação do prefeito por sofrer punição, afirmou:

Não quero ser preso. Faço o quê, para não ser preso? Você tem que criar uma controladoria. E a controladoria foi criada. A controladoria tem muitos papéis e cada dia só faz aumentar. Não se dá à controladoria o valor que é para ser dado. É muita cobrança e estrutura que é bom, nada.

Questionada sobre o envolvimento da controladoria no planejamento municipal, a *controller* respondeu que o planejamento é com outra secretaria. Disse, contudo, que há o envolvimento porque se entendeu que os setores meios precisam conversar, mas não há nada escrito. Então, a controladoria é envolvida para evitar que, posteriormente, o setor de controle diga que algo planejado não pode ser efetuado. Se o assunto for tirar a independência da controladoria, o setor se recusa, por ocasião do planejamento, e diz que não pode participar nessa etapa.

Com estas declarações viu-se que, realmente, há necessidade de ações gerenciais na atuação das controladorias municipais estudadas. Mesmo preocupando-se com aspectos fiscais legais, muitas delas ferem exigências explícitas nos regulamentos firmados pelas instituições competentes.

O art. 74 da Constituição Federal emanada em 1988 ressalta

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de

recursos públicos por entidades de direito privado;

III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

§ 1º - Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.

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

É importante observar o que está destacado na alínea II desse artigo da Constituição: “comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;” Ora, avaliar os resultados quanto à eficácia e eficiência é implementar uma gestão responsável, zelando pela aplicação dos recursos públicos (tão escassos) para que os gastos sejam feitos de forma adequada no intento de atender as verdadeiras necessidades da comunidade.

Essa avaliação engloba, também, a aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado. Então, vê-se quão abrangente deve ser a atuação da controladoria e quão importante deveria ser sua função junto à sociedade, pois sua contribuição poderá impedir muitos desvios e desperdícios de recursos públicos e evitar tantos escândalos que se tem conhecimento pelas publicações das mídias eletrônicas e televisivas.

Os argumentos desse artigo da Constituição estão inseridos no art. 2 da Resolução nº. 1120/05 do Tribunal de Contas do Município, quando afirma:

Art. 2o Entende-se por Sistema de Controle Interno Municipal o conjunto de normas, regras, princípios, planos, métodos e procedimentos que, coordenados entre si, têm por objetivo efetivar a avaliação da gestão pública e o acompanhamento dos programas e políticas públicas bem como, evidenciando sua legalidade e razoabilidade, avaliar os seus resultados no que concerne à economia, eficiência e eficácia da gestão orçamentária, financeira, patrimonial e operacional dos órgãos e entidades municipais.

Observa-se a riqueza gerencial dessa Resolução, pois, nesse artigo, vem destacar “avaliar os seus resultados no que concerne à economia, eficiência e eficácia da gestão orçamentária, financeira, patrimonial e operacional dos órgãos e entidades

municipais”.

Nas controladorias analisadas, não se encontrou nenhuma ação voltada à gestão patrimonial e operacional de suas respectivas prefeituras. Nos portais da transparência dos municípios estudados, estão algumas iniciativas voltadas à gestão orçamentária e, assim mesmo, em alguns casos, com dados atrasados.

O artigo 3º. da Resolução nº. 1120/05, também, assinala aspectos que parecem estar esquecidos pelas gestores dos municípios e respectivas controladorias:

Art. 3o A manutenção de Sistemas de Controle Interno Municipais confere aos Gestores a garantia de que se vejam cumpridas:

I - a promoção de operações metódicas, regulares e repetidas que visem aferir, no processo de produção de bens e/ou serviços pelo município, a estrita observância aos princípios constitucionais da legalidade, publicidade, razoabilidade, economicidade e eficiência;

II - a preservação dos recursos públicos municipais, buscando defendê-los e eximi-los de prejuízos advindos de desvios, desperdícios, abusos, erros, fraudes ou irregularidades;

III - a promoção e o respeito a leis e regulamentações, bem como a normas e diretrizes emanadas do próprio órgão ou entidade, desde que não conflitem com a legislação em vigor; e

IV - a elaboração e a manutenção de dados financeiros e de gestão confiáveis, apresentando-os correta e ordenadamente, quando solicitados pelo Tribunal de Contas dos Municípios.

Do que apregoa essas alíneas, as iniciativas desenvolvidas pelos gestores municipais ao instituir controladorias parecem só atender a de número III, pois, como afirmou a *controller* de Camaçari, o prefeito de seu município desejava que a controladoria atuasse de forma que ele não fosse preso por improbidade administrativa ou por fraude. Então, a preocupação com a obediência legal existe, mas no tocante ao que está destacado nas demais alíneas, não se pôde identificar ações que pudessem ser identificadas.

4.2 CONHECIMENTO E EXPECTATIVAS DE CONTROLE DO PÚBLICO PESQUISADO

Em virtude de se vir discutindo, ao longo deste trabalho, a necessidade do governo ser transparente em suas ações, divulgando dados que a população pudesse acompanhar e entender o direcionamento de suas políticas, procurou-se entender qual o conhecimento e as expectativas de procedimentos de controle de um público com graduação de nível superior e que tenha, possivelmente, contatos com informações governamentais por sua atuação profissional, que são os administradores e contadores.

Como já descrito no capítulo de metodologia, os Conselhos Regionais de Administração e o de Contabilidade, generosamente, encaminharam aos profissionais que são cadastrados o formulário de pesquisa inserido no Apêndice 1 desta tese, para que se pudesse ter uma visão de qual sua avaliação a respeito das ações governamentais divulgadas em seus portais e qual sua expectativa de informações que lhes fossem disponibilizadas.

Este item apresenta, então, o resultado deste *survey* que poderá servir de subsídios aos governantes para avaliar sua interação com a comunidade para quem devem ser todos os objetivos governamentais. Inicialmente, apresenta-se o perfil dos participantes que se disponibilizaram a responder o questionário disposto nos *sites* dos Conselhos Regionais de Administração e o de Contabilidade.

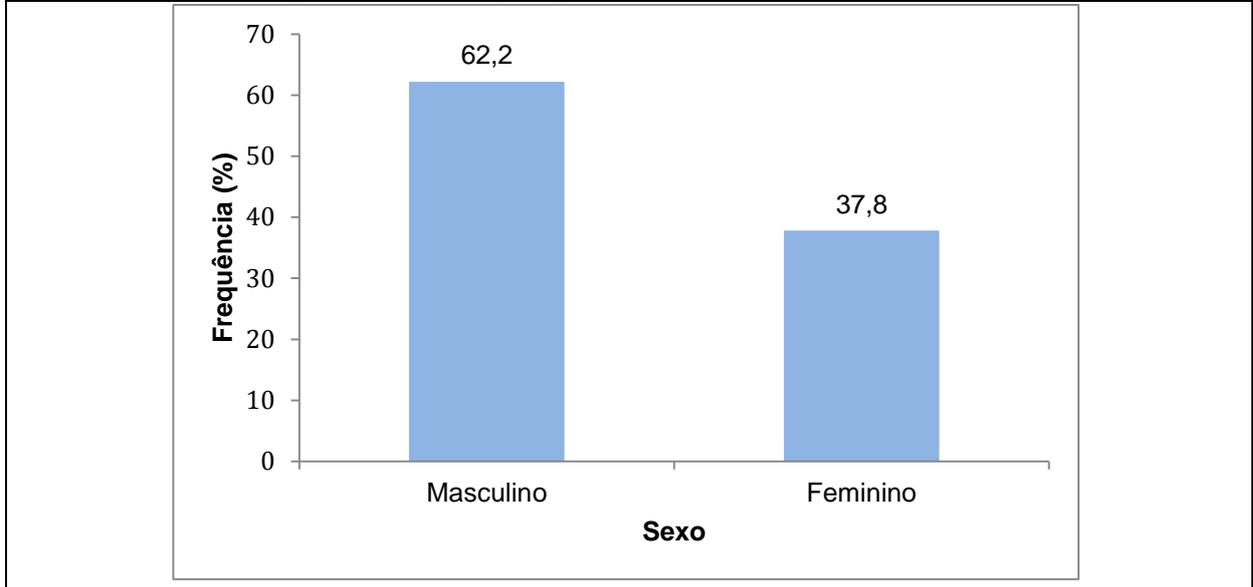
Para verificar possíveis associações entre a formação dos entrevistados e as diversas repostas listadas abaixo, foram realizados testes Qui-Quadrado de *Pearson*. Adotou-se um nível de significância de 5%, para concluir-se que existe associação entre as variáveis se o p-valor fosse menor que 5% (ou seja, menor que 0,05).

4.2.1 Perfil dos Respondentes

Do universo de todos os administradores cadastrados no CRA-Ba, em 2014, e todos os contadores registrados no CRC-Ba, neste mesmo ano, responderam a

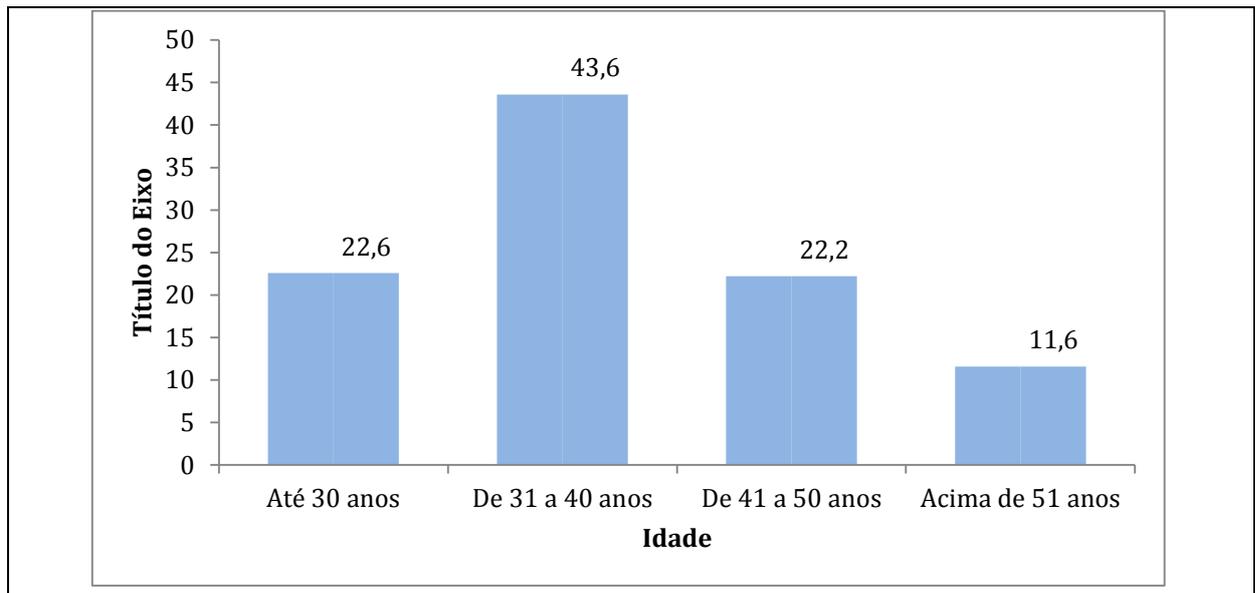
pesquisa um total de 3.580 participantes. Dessa amostra, 62,2% são do sexo masculino e 37,8% são do sexo feminino, conforme o Gráfico 1:

Gráfico 1 – Distribuição da amostra por gênero. Bahia, 2014



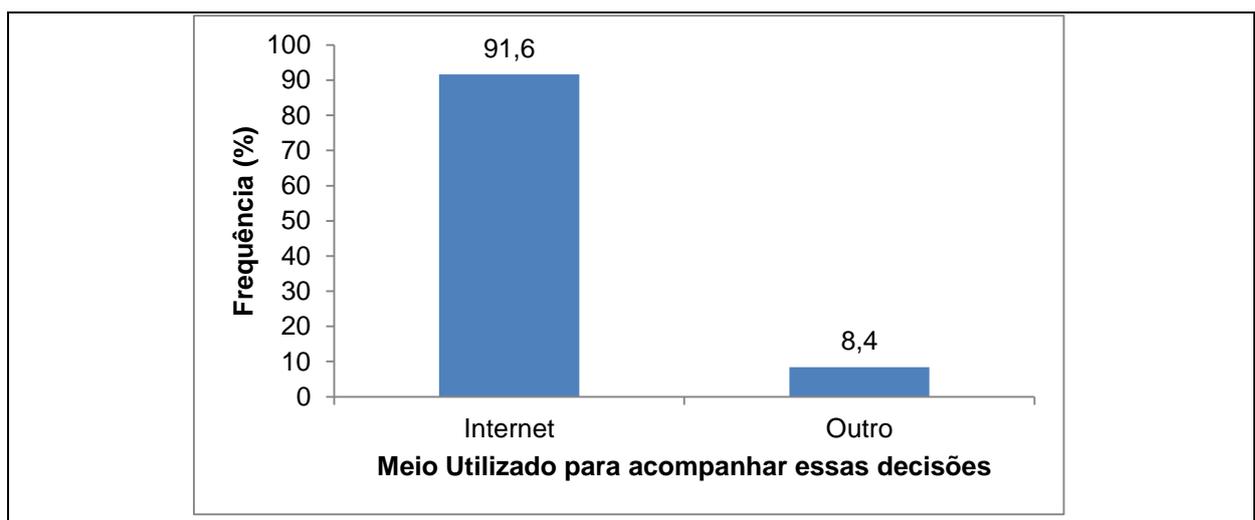
Fonte: Dados do Estudo

No que diz respeito à faixa etária dos respondentes, observa-se que houve uma significativa participação (43,6%) dos profissionais de faixa etária entre 31 a 40 anos. Apesar de haver uma expressiva participação dos profissionais acima de 40 anos (33,8%), os mais jovens são a maioria na pesquisa, considerando os respondentes abaixo de 40 anos que perfizeram um montante de 66,2% dos participantes (Gráfico 2).

Gráfico 2 – Faixa etária dos participantes do estudo. Bahia, 2014

Fonte: Dados do Estudo

Talvez essa maior participação dos mais jovens se justifique por integrarem uma população de maior acesso à *internet*, pois 91,6% responderam que o meio mais utilizado para conhecer as decisões governamentais é a *internet* como se pode observar no gráfico 3 a seguir.

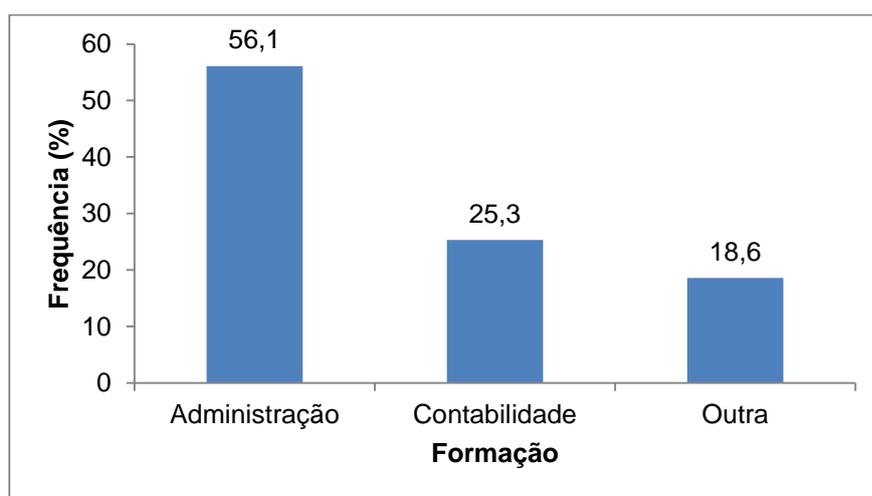
Gráfico 3 – Meios utilizados para acompanhar as decisões governamentais. Bahia, 2014

Fonte: Dados do estudo

Quando se faz uma análise da amostra estudada, observando a participação das profissões, vê-se que quem mais participou da pesquisa foram os administradores

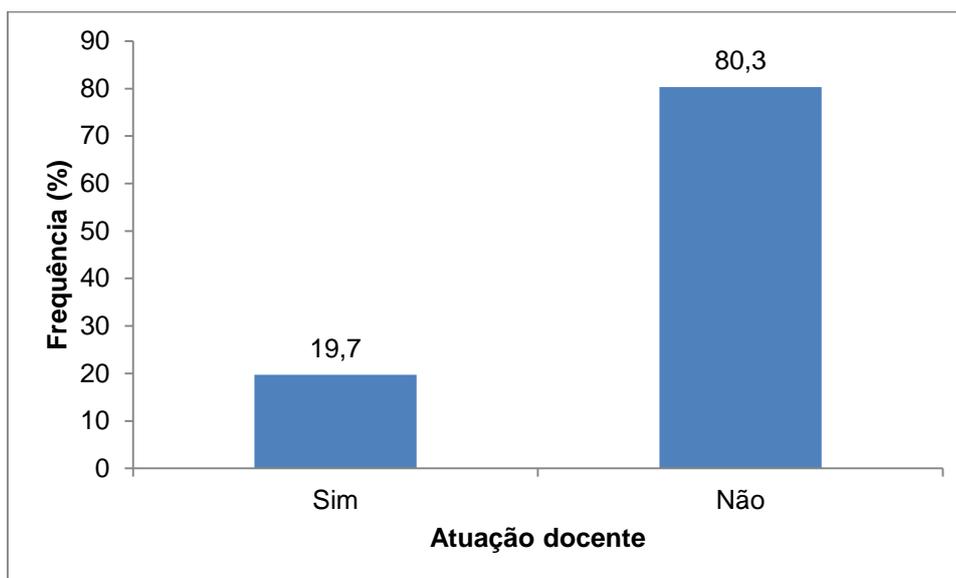
com o percentual de 56,1%. O Gráfico 4 expõe estes dados. A categoria **outra**, que aparece no gráfico, abrange os tecnólogos que se registram no CRA-Ba, bem como tecnólogos e técnicos em Contabilidade que se registram no CRC-Ba. Pareceu-nos que a expressiva resposta dos administradores se dê pelo fato de precisarem de dados governamentais para o direcionamento de sua atuação como profissionais, orientando a empresa em que trabalham.

Gráfico 4 – Formação dos participantes da pesquisa. Bahia, 2014



Fonte: Dados do Estudo

Esperando compreender a atuação docente como motivadora para a participação neste estudo, viu-se que 80,3% dos integrantes da pesquisa não são professores. Então, percebeu-se que, em sua maioria, a curiosidade pelos dados governamentais não tinha a motivação de interpretação da realidade econômica para instruir os alunos. O gráfico 5 mostra esta informação.

Gráfico 5 – Atuação docente do público pesquisado. Bahia, 2014

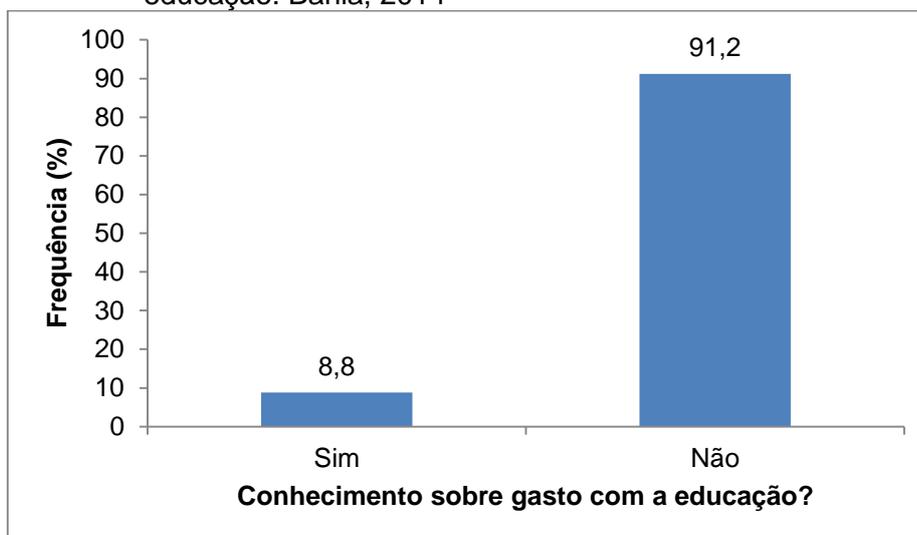
Fonte: Dados do Estudo

4.2.2 Conhecimento dos procedimentos de controle e de prestação de contas dos dados governamentais

Buscando avaliar a efetividade da transparência governamental, indagou-se aos participantes do estudo se conheciam alguns gastos do governo estadual. Apesar do estudo ter, como objeto, algumas prefeituras do estado da Bahia, não havia como setorizar os respondentes da pesquisa pelos municípios analisados, uma vez que, nos Conselhos que colaboraram com o estudo, não havia a possibilidade de encaminhar o formulário apenas para os profissionais registrados habitantes daquelas localidades. Assim, as questões abrangeram o conhecimento dos profissionais a respeito dos dados estaduais.

A respeito dos gastos com a Educação, vê-se, no Gráfico 6, que 91,2% afirmam não conhecer qual o montante alocado pelo governo estadual para este fim. É curioso observar que os respondentes afirmaram em percentual semelhante que acompanham os dados do governo pela *internet* e, contudo, não sabem qual seu investimento nesta área. Então, parece que o governo não vem sendo transparente no tocante a esse campo.

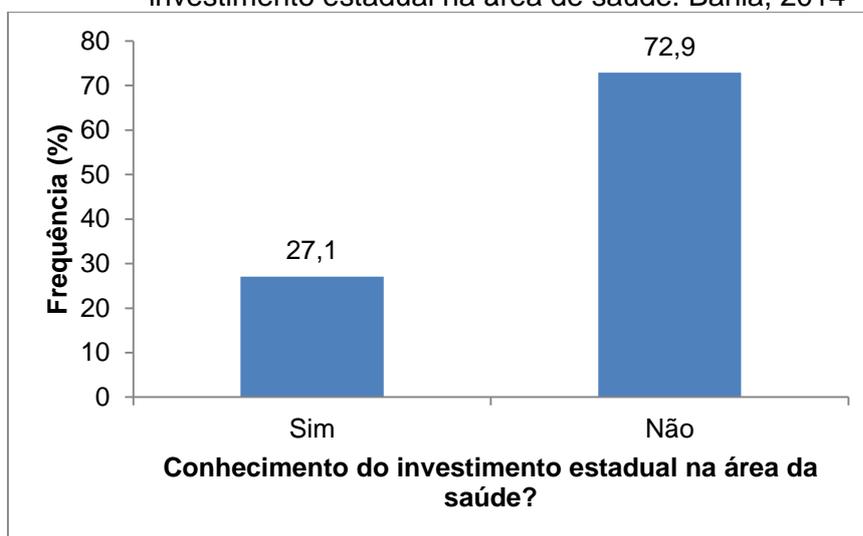
Gráfico 6 – Percentual de respostas sobre o conhecimento dos gastos com a educação. Bahia, 2014



Fonte: Dados do estudo

A mesma situação foi observada no que se refere aos investimentos governamentais na saúde. O Gráfico 7 mostra que, aproximadamente, 73% não conhecem qual o montante dos gastos governamentais associados à saúde.

Gráfico 7 – Percentual de respostas sobre o conhecimento a respeito do investimento estadual na área de saúde. Bahia, 2014

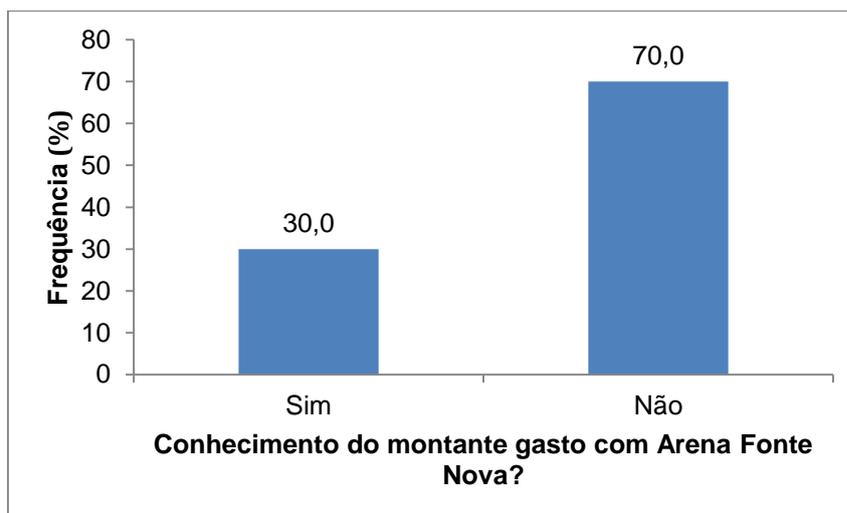


Fonte: Dados do Estudo

Surpresa ainda maior foi no que se refere aos gastos com a Arena Fonte Nova. Como a pesquisa fora realizada no ano de 2014, ano que a cidade de Salvador sediou alguns jogos da Copa do Mundo, era de se esperar que os participantes do estudo e

que acompanham os dados governamentais pela *internet*, soubessem o montante de recursos públicos investidos nesta obra. O resultado encontrado, entretanto, frustrou esta expectativa, pois 70 % dos participantes afirmaram não conhecer o montante designado para este fim. O Gráfico 8 demonstra esta situação.

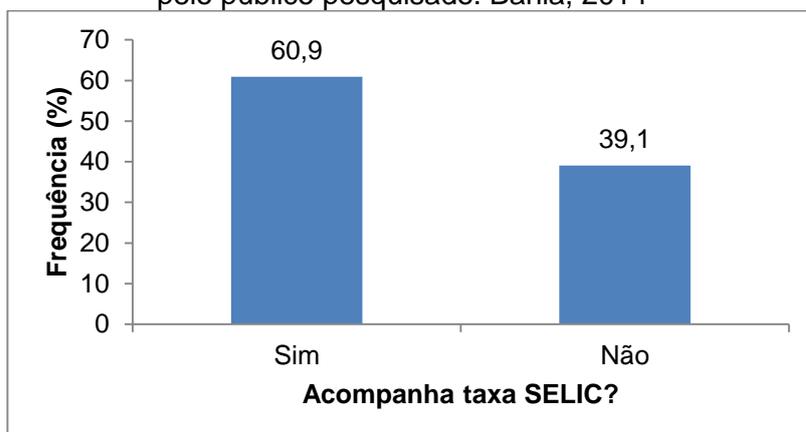
Gráfico 8 – Percentual de respostas sobre o conhecimento do montante gasto com a construção da Arena Fonte Nova. Bahia, 2014



Fonte: Dados do estudo

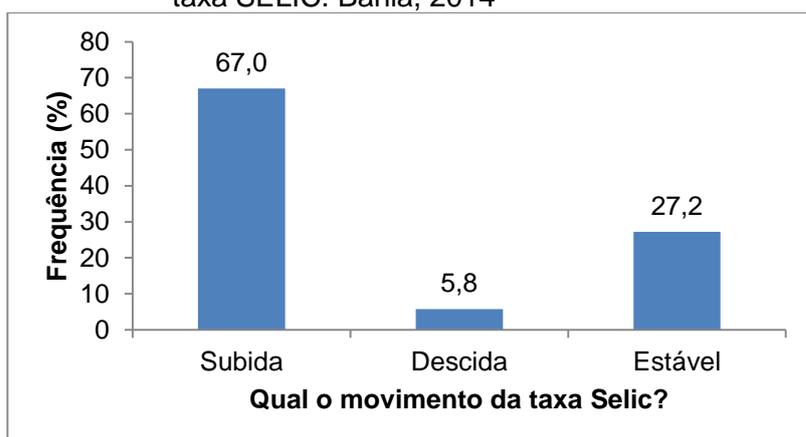
Procurou-se, também, saber se os participantes da pesquisa acompanhavam o movimento da Taxa SELIC, que tem sido assunto muito discutido muito na mídia eletrônica e televisiva e cujo movimento de subida e de descida depende de decisões governamentais. Os respondentes assinalaram em sua maioria (60,9%) que acompanham o movimento deste indicador, como se pode observar no Gráfico 9, a seguir. Indagados sobre qual seria o movimento da Taxa SELIC nos últimos anos, 67% responderam de subida. Bem, esta taxa era muito elevada e veio descendo. No ano de 2014, passou a subir, então afirmaram corretamente os cerca de 61% que assinalaram que acompanham esta taxa. Os 6% superiores a este percentual que não acompanham e que afirmaram que a tendência é de subida podem ter acertado por acaso. É o que se vê no Gráfico 10, logo em seguida.

Gráfico 9 – Percentual de respostas sobre o acompanhamento da Taxa SELIC pelo público pesquisado. Bahia, 2014



Fonte: Dados do Estudo

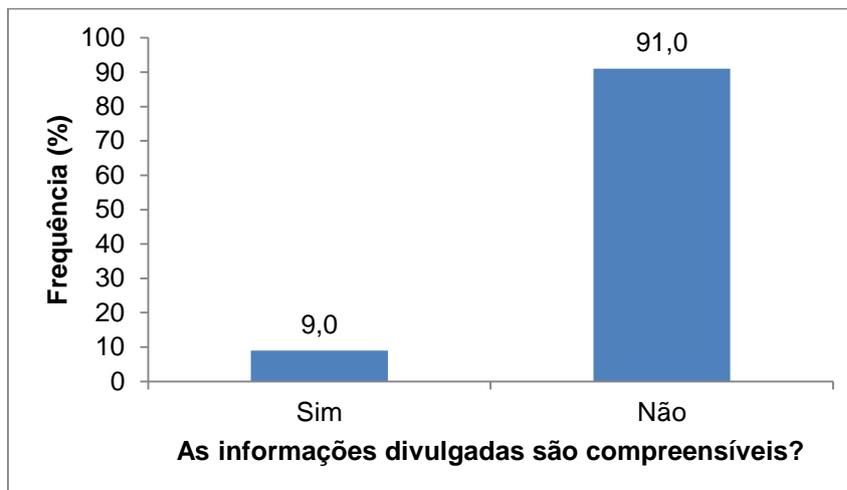
Gráfico 10 – Percentual de Respostas sobre o conhecimento do movimento da taxa SELIC. Bahia, 2014



Fonte: Dados do Estudo

Buscou-se conhecer qual a impressão que os participantes da pesquisa tinham em relação aos dados, relatórios e outras publicações do governo, no sentido de atender à demanda por transparência e por busca de uma prestação de contas do governo a sua comunidade. Questionou-se, então, se as publicações governamentais eram de fácil compreensão. Uma maioria esmagadora de respondentes afirmou que não (91%). Então, se há o esforço dos governantes em divulgar suas ações e o público (o da pesquisa tem nível superior e é de área afim) não entende, o processo de comunicação não foi completo, uma vez que o emissor da informação não o fez de forma que se faça compreender. O Gráfico 11 apresenta esta realidade.

Gráfico 11 – Percentual de respostas sobre o entendimento das informações divulgadas pelo governo. Bahia, 2014



Fonte: Dados do Estudo

As decisões governamentais de manter portais de transparência, exigidos pela Lei nº. 131/09, parecem não estar sendo cumpridas adequadamente, uma vez que não há compreensão das informações publicadas.

Acessando o Portal da transparência da União, tentou-se ver quais seriam os gastos diretos do Governo Federal durante o mês de janeiro de 2014. Surpreendentemente, surgiu um arquivo em excel, completamente incompreensível como se pode ver no anexo 2. Como o cidadão comum pode entender algum dado apresentado daquela forma, se mesmo os mais esclarecidos não conseguem compreendê-lo?

A lei nº. 131/ 2009 que modifica o art. 48 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, exige na alínea II do seu parágrafo único a

II – liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público;

Reforçando ainda mais a transparência dos dados governamentais, surgiu a Lei nº. 12.527/11 que, em seu artigo 3º., dispõe:

Art. 3º Os procedimentos previstos nesta Lei destinam-se a assegurar o direito fundamental de acesso à informação e devem ser executados em conformidade com os princípios básicos da administração pública e com as seguintes diretrizes:

- I - observância da publicidade como preceito geral e do sigilo como exceção;
- II - divulgação de informações de interesse público, independentemente de solicitações;
- III - utilização de meios de comunicação viabilizados pela tecnologia da informação;
- IV - fomento ao desenvolvimento da cultura de transparência na administração pública;
- V - desenvolvimento do controle social da administração pública.

Como informações de interesse público, destacadas na alínea II reproduzida acima, podem estar sendo divulgadas se o cidadão não consegue compreender o que lhe é exposto? Vê-se que há legislação que garanta esta ação, mas faltam mecanismos de controle para que o exigido seja cumprido. Mais adiante no parágrafo 3º. do art. 8º. desta lei, há a seguinte exigência:

§ 3º Os sítios de que trata o § 2º deverão, na forma de regulamento, atender, entre outros, aos seguintes requisitos:

- I - conter ferramenta de pesquisa de conteúdo que permita o acesso à informação de forma objetiva, transparente, clara e em linguagem de fácil compreensão;

Dessa forma, o portal da transparência da União também está ferindo a alínea I do parágrafo 3º. da Lei nº. nº. 12.527/11, que exige que a informação seja disponibilizada de forma objetiva, transparente, clara e em linguagem de fácil compreensão.

Quando se analisa o portal da transparência do estado da Bahia, observa-se que a linguagem é mais clara, os números são fáceis de compreender. Há, no entanto, uma defasagem de dados publicados. A “liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público”, prevista em lei, não está acontecendo.

No anexo 3, pode-se observar que o portal publicou dados do governo da Bahia até outubro de 2014. Portanto, em fevereiro de 2015, ainda não há a informação atualizada do movimento de receita e despesa do estado da Bahia. Neste anexo, também, destacou-se um aspecto curioso: apesar de fornecerem dados publicados até outubro de 2014, os gráficos para facilitar a visualização da composição da despesa e receita só são publicados até o ano de 2012. E o ano de 2015 já está

avançando!!!

Buscou-se, então, analisar os *sites* dos municípios, cujos *controllers* participaram deste estudo, contribuindo com as informações de seu município por entrevista pessoal.

O município de Salvador dispõe de um *site* de fácil visualização, com imagens que representam alguns conceitos gerenciais, tais como: planejamento, receitas e despesas, legislação etc. Contem informações do PPA e a LDO de 2015, porém entre os dados da LDO, há a informação do cronograma anual de desembolso desatualizado, pois o último cronograma publicado é de 2012. Também, a LOA publicada corresponde ao ano de 2014. Se o ano de 2015 já está em curso, a população tem o direito de saber o montante reservado pela Prefeitura para os gastos municipais.

Há informações das receitas por classificação de categoria, atualizadas até os dias atuais. Tem a informação por dia e por tipo, mas não um resumo de arrecadação para que a comunidade possa conhecer o montante geral arrecadado. As despesas, também, são publicadas no *site*, por Modalidades licitatórias, Convênios de Receita, Informes Diários, Transferências de Recursos e Gastos Diretos. Estão atualizadas, porém são de difícil análise, porque não há uma informação do total dos gastos realizados e o cidadão comum deverá ter o conhecimento do *excel* para exportar as informações para este *software* e lá calcular o montante e fazer comparações com as receitas.

As demonstrações contábeis publicadas no *site* estão completamente defasadas. Os últimos relatórios divulgados são do ano de 2012. Ao se pesquisar no campo do *site* denominado Lei de Responsabilidade Fiscal, os dados informados são do 2º. quadrimestre de 2014. Está, portanto, defasada a informação.

Quando se visitou a Vice-Prefeitura, tomou-se conhecimento da existência de um Planejamento Estratégico realizado pelo Poder Executivo que reuniu seus Secretários Municipais e pediu para que eles estabelecessem objetivos e metas que pudessem ser alcançadas, cada um dentro de sua pasta e limites. Este plano não está divulgado no *site* e pareceu-nos uma iniciativa adequada para o direcionamento das ações municipais.

Então, a análise do portal da transparência da Prefeitura de Salvador denota

que a legislação também não está sendo cumprida, nem no que tange a informações em tempo real, nem em dados publicados que facilitem a compreensão do cidadão comum.

A visita ao *site* da maior cidade do interior da Bahia, Feira de Santana, revela que os dados não estão atualizados e nem todas as secretarias têm suas informações divulgadas. Há, no entanto, divulgações de editais de licitação abertos, o que é um ponto positivo. Quando se busca a informação da situação de obras realizadas pela prefeitura de Feira, o *site* direciona para um portal do TCM que divulga este dado de todos os municípios do Estado da Bahia.

O *site* da Prefeitura de Madre de Deus não contém imagens, nem gráficos explicativos. Publica: (1) leis e decretos e outros atos oficiais; (2) licitações e contratações diretas e editais de maneira geral; (3) instrumentos de planejamento (PPA para o período de 2014-2017; LDO aprovada em julho de 2014 que orientará a LOA de 2015, porém a LOA está defasada, pois a publicada é de 2014); (4) informações exigidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal (não se encontraram dados da relação dos gastos da educação e da saúde, de acordo com os ditames da LRF); (5) dados das Contas Públicas (há itens relacionados neste campo do *site*, porém sem informações. Só estão inseridos dados de contratos, aditivos e tributos arrecadados em 2010. Os demais: balancetes, demonstrativos, compras, balanços orçamentários e outros estão identificados como *links*, mas não há informação); (6) Convênios (só há a informação de um convênio e que se refere a 2010).

No tocante à execução orçamentária, os dados das receitas e despesas estão atualizados até dezembro de 2014. Há a informação individual e detalhada de todos os recebimentos e gastos da prefeitura de Madre de Deus, porém não há uma organização gerencial dos dados, pois estas informações são divulgadas sem uma totalização e sem comparação com o planejado para se ter uma ideia do que foi realizado.

A prefeitura de Camaçari tem um *site* de transparência, cuja controladoria assume a responsabilidade da publicação das informações. É denominado Portal da CGM de Camaçari, ou seja, Portal da Controladoria Geral do Município de Camaçari. É o único *site* dos analisados que adotou este procedimento e divulga a missão e o objetivo da controladoria.

Além das informações da controladoria, há inseridos anexos no campo das Contas Públicas com dados de Balanços Orçamentários, Demonstrativos da Execução das Despesas por Função e Sub-Função, Demonstrativo da Receita Corrente Líquida e de Receitas e Despesas Previdenciárias do Regime Próprio dos Servidores, Demonstrativos do Resultado Nominal e do Resultado Primário, Demonstrativos dos Restos a Pagar por Poder e Órgão, Demonstrativos das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino, Demonstrativo das Parcerias Público Privadas, Demonstrativo Simplificado do Relatório Resumido da Execução Orçamentária e Demonstrativo das Receitas e Despesas com Ações e Serviços Públicos de Saúde.

Estas informações teriam uma grande utilidade gerencial e de prestação de contas à comunidade se não estivessem defasados. O Demonstrativo Simplificado do Relatório Resumido da Execução Orçamentária apresenta dados do primeiro bimestre do ano de 2014. Os demais estão com informações até o 5º. bimestre do ano passado.

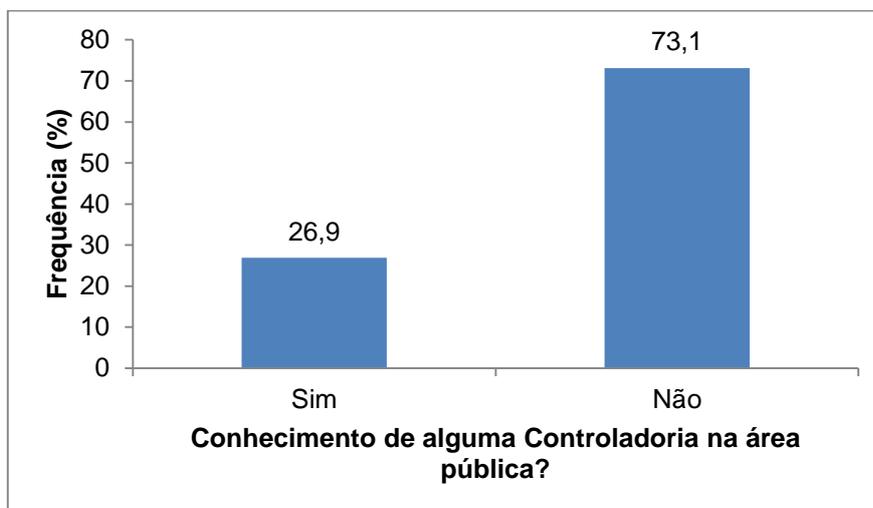
Quando se acessa o *link* de informações gerenciais disponibilizadas no portal CGM de Camaçari, vê-se que os últimos dados informados são de 2013. As inserções que existem neste campo são balancetes de receita e de despesas. São dados contábeis, porém não gerenciais, pois não há uma análise do que é publicado.

No tocante ao campo de planejamento desse portal, estão divulgados o PPA e a LDO atualizados, porém a LOA está com data de 2014. Não apresentaram a LOA que orientará as ações do prefeito no ano de 2015.

Dentre os portais visitados, referentes aos municípios cujas controladorias foram objeto deste estudo, o portal da CGM de Camaçari foi o mais completo, embora com aspectos que poderiam melhorar a divulgação dos dados que seriam úteis na gestão do município e que deixariam a população com melhores condições de acompanhar as ações governamentais.

Retornando à análise das respostas do questionário aplicado pelos Conselhos, destaca-se que é lamentável ver também que 73% (Gráfico 12) dos participantes da pesquisa não têm conhecimento da atuação de alguma controladoria pública. Como se pôde observar na análise dos portais da transparência, com informações defasadas e dados postados de forma incompreensível, o conhecimento das controladorias fica prejudicado.

Gráfico 12 – Percentual de respostas sobre o conhecimento da atuação de alguma controladoria na área pública. Bahia, 2014



Fonte: Dados do Estudo.

A lei nº. 101/2000, que exige a existência de controles internos e define a publicação de alguns instrumentos de gestão fiscal para o conhecimento do público, pode não estar sendo seguida adequadamente. A recente divulgação de escândalos públicos poderiam ter sido evitados se houvesse uma adequada atuação da Controladoria Geral da União. Então, para um público esclarecido não conhecer o desempenho das controladorias públicas, pode significar inexistência ou inadequação de ação.

No que tange à exigência de transparência, a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei nº. 101/2000) firma em seu artigo 48:

Da Transparência da Gestão Fiscal

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

Recordando-se da análise dos portais de transparência analisados, observa-se que muitos desses relatórios não estão sendo divulgados.

A ênfase à atuação das controladorias é dada de forma muito subliminar por essa lei, uma vez que só é dado destaque à atuação do controle interno, quando se refere: (1) à assinatura do Relatório de Gestão Fiscal (parágrafo único do art. 54); (2)

à fiscalização da gestão fiscal, como auxiliar ao Poder Legislativo, juntamente com o Tribunal de Contas (art. 59); e (3) ao controle social, quando se exigem normas e padrões mais simples para os pequenos Municípios, bem como outros, necessários ao controle social.

A alínea III do art. 67 refere:

Do Relatório de Gestão Fiscal

Art. 54. Ao final de cada quadrimestre será emitido pelos titulares dos Poderes e órgãos referidos no art. 20 Relatório de Gestão Fiscal, assinado pelo:

Parágrafo único. O relatório também será assinado pelas autoridades responsáveis pela administração financeira e pelo controle interno, bem como por outras definidas por ato próprio de cada Poder ou órgão referido no art. 20.

Da Fiscalização da Gestão Fiscal

Art. 59. O Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, fiscalizarão o cumprimento das normas desta Lei Complementar, com ênfase no que se refere a:

Art. 67. O acompanhamento e a avaliação, de forma permanente, da política e da operacionalidade da gestão fiscal serão realizados por conselho de gestão fiscal, constituído por representantes de todos os Poderes e esferas de Governo, do Ministério Público e de entidades técnicas representativas da sociedade, visando a:

III - adoção de normas de consolidação das contas públicas, padronização das prestações de contas e dos relatórios e demonstrativos de gestão fiscal de que trata esta Lei Complementar, normas e padrões mais simples para os pequenos Municípios, bem como outros, necessários ao controle social;

É uma preocupação unicamente fiscal, não há, nessa lei, nenhum relevo à contribuição gerencial da atuação de uma controladoria. Se o próprio Estado brasileiro não se preocupou em dar mais importância ao papel da controladoria, é questionável esperar que os cidadãos comuns tivessem clareza da atuação deste órgão e lhe cobrassem resultados.

Shah (2007, p.15) ressalta:

Accountability is a fundamental value for any political system. Citizens should have the right to know what action have been taken in their name, and they should have the means to force corrective actions when government acts in an illegal, immoral, or unjust manner. Individual citizens should have the ability to have some redress when their rights are abused by government or they do not receive the public

benefits to which they are entitled.²²

O que esse autor enfatiza é, exatamente, a essência da Lei nº. 12.527/11, denominada Lei da Transparência, pois cada cidadão tem o direito de saber qual o direcionamento governamental aos recursos que ele contribuiu e, como agente principal de uma estrutura organizacional, exigir que seus interesses sejam atendidos, como preconiza a Teoria da Agência.

A partir da Lei nº. 101/2000, ficou a cargo de cada estado regulamentar a aplicação de controles em seus órgãos públicos, detalhando sua atuação. Na Bahia, a Resolução 1120/05 emitida pelo Tribunal de Contas dos Municípios, “dispõe sobre a criação, a implementação e a manutenção de Sistemas de Controle Interno nos Poderes Executivo e Legislativo municipais, e dá outras providências”. Ora se o TCM é um órgão auxiliar do Poder Legislativo, esta resolução não deveria ser uma lei emanada pela Assembleia Legislativa do Estado da Bahia? Por que as práticas de controladoria não estão firmadas pelo Poder Legislativo, responsável por criar leis para disciplinar a ordem pública, sugeridas pelo Poder Executivo, focando numa gestão transparente?

Essa Resolução valoriza a existência do sistema de controles internos e, mais especificamente na alínea *d* de seu *caput*, reforça

d) a existência e a manutenção de Sistemas de Controle Interno Municipais constituem peças fundamentais para a realização de gestões responsáveis e transparentes.

A transparência pregada pela legislação deixou a desejar no momento que a maioria representativa dos participantes do estudo não compreendeu o que foi publicado e nem conhece a atuação de uma controladoria. Além deste aspecto, outro ponto importante destacado neste trecho da resolução é a “realização de gestões responsáveis”. O que isso significa? Disponibilizar informações em tempo real que instrumentalizem o gestor de dados para o processo de tomada de decisões e adoção de caminhos que conduzam ao alcance dos objetivos que foram traçados no Plano

²² A Prestação de contas é um valor fundamental para qualquer sistema político. Os cidadãos devem ter o direito de saber que medidas foram tomadas em seu nome e devem ter os meios para forçar ações corretivas, quando o governo age de forma injusta, ilegal ou imoral. Cada cidadão deve ter a capacidade de ter algum recurso, quando seus direitos são abusados pelo governo ou ficam sem receber os benefícios públicos a que fazem jus (Tradução Própria).

Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e, mais precisamente, na Lei de Orçamento anual.

No que se refere ao cumprimento da Lei nº. 101/00, essa Resolução responsabiliza as controladorias juntamente com o Tribunal de Contas pela fiscalização da obediência às exigências legais, quando se refere na alínea c do seu *caput*.

- c) cabe aos Sistemas de Controle Interno Municipais, juntamente com o controle externo exercido por este Tribunal, auxiliarem a respectiva Câmara Municipal na fiscalização do cumprimento das normas da Lei Complementar no 101/00 – a Lei de Responsabilidade Fiscal;

Percebe-se pelos resultados desta pesquisa que a maioria dos participantes não conhece a atuação das controladorias, que estão com os dados dos *sites* defasados, significando que não estão sendo alimentados em tempo real como exige a lei. Procurou-se ver de quem é a responsabilidade por esta situação. Viu-se no Art. 1º. da Resolução 1120/05 que sua implantação é atribuída aos Poderes Executivo e Legislativo municipais, como se segue:

Art. 1º Os Poderes Executivo e Legislativo municipais implantarão e manterão, de forma integrada, Sistemas de Controle Interno Municipais, de conformidade com o mandamento contido no art. 74, I a IV, da Constituição da República Federativa do Brasil, e no art. 90, I a IV e respectivo parágrafo único, da Constituição do Estado da Bahia.

É mister observar que essa responsabilidade destacada nesse artigo, faz menção ao art. 74 da Constituição Federal emanada em 1988 que ressalta

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

§ 1º - Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade

solidária.

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

Como se vê, os controles internos já estavam contemplados na Constituição Brasileira, desde 1988. A Lei de Responsabilidade Fiscal que tem motivado a criação de controladorias, para que o Poder Executivo não seja penalizado por inobservâncias de suas normas, foi emitida em 2000. A Resolução nº.1120 do TCM do estado da Bahia é de 2005. E os nossos governantes ainda não colocaram em prática seus preceitos. Pode-se inferir que os Poderes não estão integrados na busca de um desempenho eficaz da controladoria, como preconiza a Constituição Brasileira em seu artigo 74.

4.2.3 Resultados dos testes Q-quadrado realizados

O primeiro teste Qui-Quadrado de *Pearson* foi realizado para verificar possíveis associações entre a formação dos entrevistados e as diversas repostadas listadas no apêndice 2 desta tese. Adotando um nível de significância de 5%, concluiu-se que existiria associação entre as variáveis se o p-valor for menor que 5% (ou seja, menor que 0,05). Nesta avaliação, não foi observada associações com significância estatística. Ambas profissões têm práticas associadas ao estudo em questão, mas não houve diferenças significativas nas respostas dadas por conta da formação profissional.

Com os mesmos parâmetros de significância, o teste Qui-Quadrado foi utilizado, também, para verificar a existência de associação entre a idade do entrevistado e as variáveis relacionadas no apêndice 3. Na tabela 1, a seguir, observa-se que a idade se associou com as repostas referentes a atuação docente (p-valor=0,000), gastos com a educação em 2013 (p-valor=0,000), acompanhamento da taxa Selic (p-valor=0,000), gastos com a Arena Fonte Nova (p-valor=0,000) e com as informações divulgadas no Portal de Transparência (p-valor=0,000).

Tabela 1 – Testes Q-quadrado relacionando Idade dos respondentes com outros parâmetros respondidos

Variáveis	Idade								p-valor
	Até 30 anos		De 30-40 anos		De 40-50 anos		Acima de 50 anos		
	n	%	N	%	N	%	n	%	
Atuação docente									
Sim	74	9,2	309	19,8	154	19,4	167	40,3	0,000
Não	735	90,8	1252	80,2	641	80,6	248	59,7	
Gastos com a educação em 2013?									
Sim	25	3,1	92	5,9	148	18,6	49	11,9	0,000
Não	784	96,9	1.469	94,1	647	81,4	366	88,1	
Acompanha movimento da taxa Selic?									
Sim	395	48,9	888	56,9	555	69,8	341	82,1	0,000
Não	414	51,1	673	43,1	240	30,2	74	17,9	
Conhece montante gasto com Arena Fonte Nova?									
Sim	185	22,9	407	26,1	302	38,0	180	43,3	0,002
Não	624	77,1	1154	73,9	493	62,0	235	56,7	
Acha compreensíveis as informações divulgadas?									
Sim	31	3,8	111	7,1	148	18,6	31	7,5	0,000
Não	778	96,2	1450	92,9	647	81,4	385	92,5	

Fonte: Dados do Estudo

Na tabela 2, a seguir, encontra-se o resultado referente ao teste de qui-quadrado, com o mesmo parâmetro de significância, para verificar se existiu associação entre o meio utilizado para acompanhar as informações governamentais e o acesso ao Portal de Transparência. Não houve associação estatisticamente significativa (p-valor=0,896)

Tabela 2 – Teste Q-quadrado da relação entre o acompanhamento das informações governamentais e o acesso ao portal da transparência

Variável	Meio utilizado para acompanhar informações				p-valor
	Internet		Outro		
	n	%	N	%	
Acessa o Portal de Transparência?					
Sim	1.453	44,3	139	46,2	0,896
Não	1.827	55,7	162	53,8	

Fonte: Dados do estudo

O resultado encontrado na Tabela 2 significa que o fato de que aqueles que usam a *internet* para obter informações governamentais não implica na observação do portal da transparência. Parece que não há ainda a cultura de acompanhar o

desempenho exposto em seus portais. Conforme vimos neste item, os portais deixam a desejar a respeito de publicar informações claras e acessíveis a todos o públicos, bem como se prendem às exigências legais para a publicação de dados públicos e não se preocupam em aperfeiçoar os *sites* de forma que fiquem atraentes e de fácil compreensão.

4.2.4 Necessidade de informações do público pesquisado

Na realização da *survey*, foi feito um questionamento aos participantes da pesquisa, a respeito de que informações públicas eles deveriam ter conhecimento. Foram-lhes dadas algumas alternativas, deixando-os livres para marcarem mais de uma opção de resposta. A tabela com os dados tabulados está disponível no apêndice C desta tese.

Observa-se que um percentual significativo de respondentes (23,4 %) assinalou Planejamento Estratégico, Gastos Públicos, Processos de Controle das Contas Públicas, Ações corretivas em casos de improbidade administrativa. Considerando a formação dos participantes do estudo, era de se esperar que estas respostas fossem as mais assinaladas.

Como os respondentes poderiam apontar uma ou mais questões, verificou-se que a maior participação percentual foi da alternativa “Planejamento Estratégico”. 59% dos participantes gostariam de conhecer o planejamento estratégico governamental. Já se chamou a atenção, neste estudo, para a pouca clareza dos *sites* públicos. O PPA (Plano Plurianual) é o instrumento de planejamento que equivale a um planejamento estratégico, apesar de ter a duração de quatro anos, e, pela legislação, é obrigatória sua divulgação nos *sites* da transparência. As respostas dadas confirmam a necessidade de uma divulgação mais nítida dos planos governamentais.

Conferiu-se que um total de 55% preferia ver divulgadas atitudes governamentais de punição na verificação das ocorrências de improbidade administrativa, ao assinalarem as “ações corretivas em casos de improbidade administrativa”. Observa-se a carência do público pelo combate à corrupção, tendo

conhecimento de atos governamentais que punam as pessoas que desviaram recursos ou tiveram outra atitude fora daquilo que a legislação estabelece.

Um total de 47,7% dos pesquisados prefere conhecer os processos de controle das contas públicas, pois assinalaram “processos de controle das contas públicas”. Dá para perceber quanto a transparência governamental vem deixando a desejar.

Ao se inquerir o participante do estudo a respeito de como deveriam ser divulgados os dados governamentais de forma que todos tivessem acesso, foram dadas algumas sugestões que vale a pena registrar. A maioria significativa destacou a necessidade de simplicidade na apresentação das informações públicas. Foram anotadas:

Que as informações fossem divulgadas também em jornais de grande circulação;

Que as informações fornecidas tivessem uma linguagem mais simples e com uma melhor didática para compreensão e incentivo ao acompanhamento da população.

Usar linguagem coloquial, o povo entende assim, fazendo analogia com o orçamento simples domestico dele!

As informações apresentadas nos portais de prestação de serviços, em todas as esferas, geralmente apresentam dados com termos técnicos, o que impossibilita o acompanhamento por cidadão leigo no assunto, sobretudo as matérias que se referem a destinação de recursos.

O objetivo é o de atender imposições legais, a exemplo das obrigações impostas pela LRF, nada mais que isso. Assim, não se percebe o interesse de esclarecer de fato as informações disponibilizadas. A impressão que se tem é de que é melhor assim...????

Estes são exemplos de tipos de respostas dadas pelos participantes do estudo. Comprovam, portanto, a necessidade de melhor organização dos *sites* públicos, possibilitando serem instrumentos da transparência governamental.

Após clarear-se o entendimento pelos pesquisados a respeito da atuação das controladorias públicas no Brasil, mais especificamente na Bahia, no próximo item, será apresentado a compreensão sobre controles governamentais de um país desenvolvido que tem liderado muitas ações de *accountability* em todo o mundo.

4.3 PRÁTICAS DE CONTROLADORIA NOS EUA

Buscou-se conhecer qual é o papel da controladoria em outro país. Em visita a George Mason University, o pesquisador aproximou-se da realidade dos EUA e fez uma comparação das diferenças encontradas nas práticas de ambos países. Pesquisou-se o entendimento, exigências e responsabilidades da controladoria nos Estados Unidos e pôde-se verificar a importância gerencial que é dada à atuação da controladoria.

Pelas observações que estão inseridas neste item, tem-se a perfeita percepção de que o estabelecimento dos controles faz parte de uma política governamental de valorização dos recursos do contribuinte americano e de prestação de contas ao povo, da aplicação de seus recursos. A transparência dos dados governamentais é um cuidado observado que denota a decisão de prestação de contas aos indivíduos das ações do governo.

Para Pereira (2010), a elaboração de políticas públicas é um ato proveniente de decisões e ações revestidas de autoridade do poder público, em atendimento a uma demanda da própria comunidade de maneira organizada ou não. A adoção da política de controles e de prestação de contas pelo governo americano não só deixa claro o posicionamento de seus governantes, como também evidencia o campo próprio de administração política, qual seja o *modus operandi* das relações organizacionais para alcançar os objetivos institucionais. Santos (2009, p.44) destaca:

(...) se a economia política, no plano da materialidade humana, responde pelo “que” e “por que” fazer, ou seja, pelas possibilidades da produção, da circulação e da distribuição dos bens materiais, a administração política tende a responder pelo “como fazer”, ou seja, pela concepção da gestão para se chegar à finalidade.

A administração política americana, no que tange ao estabelecimento de controles para garantir o patrimônio nacional e de prestação de contas para assegurar ao seu povo como o governante está conduzindo o país, parece um exemplo a ser seguido.

Em pesquisa ao *site* governamental, viu-se que a controladoria federal é exercida por uma agência independente, apartidária que trabalha para o Congresso, denominada US Government Accountability Office (GAO). Muitas vezes, esta agência

é chamada de "cão de guarda do Congresso", pois o GAO investiga como o governo federal gasta o dinheiro do contribuinte.

O chefe do GAO, a *Controller*-Geral dos Estados Unidos, foi nomeado pelo Presidente, para um mandato de 15 anos, de uma lista de candidatos proposta pelo Congresso. Atualmente, o chefe do Escritório de Contabilidade do Governo dos EUA (GAO), Gene L. Dodaro, tornou-se o oitavo *Controller*-Geral dos Estados Unidos, em 22 de dezembro de 2010, quando foi confirmado pelo Senado dos Estados Unidos. Ele foi indicado pelo presidente Obama, em setembro de 2010, a partir de uma lista de candidatos selecionados por uma comissão bipartidária, bicameral do Congresso (GAO, 2014).

O atual processo de nomeação do *Controller*-Geral foi estabelecido pelo Congresso mediante a aprovação da Lei GAO de 1980. De acordo com esta lei, o *Controller*-Geral é nomeado pelo presidente com o conselho e consentimento do Senado. Quando ocorre uma vaga no escritório da Controladoria-Geral, o Congresso estabelece uma comissão para recomendar indivíduos ao Presidente. A comissão é composta por: (1) Presidente da Câmara dos Deputados; (2) Presidente do Senado; (3) Líderes da maioria e da minoria da Câmara dos Deputados e do Senado; (4) Presidente e membro da Comissão do Senado para os Assuntos de Segurança Interna e Governamentais; (5) Presidente e Membro do Comitê da Câmara para Supervisão e Reforma do Governo.

A comissão deve recomendar ao presidente, pelo menos, três indivíduos e o presidente pode solicitar que a Comissão recomende indivíduos adicionais. O presidente, então, seleciona um indivíduo daqueles recomendados para nomear como o novo *Controller* Geral. A nomeação do presidente deve ser confirmada pelo Senado. Os *Controllers* Gerais são nomeados por um não-renovável prazo de 15 anos.

Esse prazo do mandato do *controller* faz com que ele conviva com diferentes presidentes, muitas vezes, até de diferentes partidos, pois sua atuação é técnica. Precisa zelar pelos recursos do povo americano.

No Brasil, o Controlador Geral da União tem *status* de ministro, pois é denominado Ministro Chefe da Controladoria Geral da União. Sua escolha difere do processo implantado nos EUA, pois o *controller* é escolhido sob o mesmo critério que os demais Ministros, ou seja, por indicação do Chefe do Poder Executivo, quando

compõe seu escalão hierárquico. Portanto, alguém que tem o dever de fiscalizar a aplicação dos recursos do povo brasileiro é escolhido pela pessoa a quem deveria verificar a legalidade dos atos e prestar contas à comunidade do direcionamento de suas contribuições. Além disso, a duração de seu mandato é definido pelo Chefe do Poder Executivo. Ele pode permanecer no cargo por quatro anos ou por mais tempo a depender da avaliação positiva do governante do momento. Recentemente, o Controlador Jorge Hage deixou o cargo após 12 anos de função, pois ele foi nomeado pelo Presidente Lula, que teve seu mandato de 4 anos e mais uma reeleição, e permaneceu no posto durante o 1º. mandato da Presidente Dilma. Portanto a duração do mandato é diferente dos EUA, quando o *controller* é indicado para um mandato de 15 anos, obedecendo criterioso processo para sua escolha.

O *site* do GAO explicita sua missão, qual seja, “apoiar o Congresso no cumprimento de suas responsabilidades constitucionais e ajudar a melhorar o desempenho e garantir a prestação de contas do governo federal para o benefício do povo americano”. O GAO fornece ao Congresso informações oportunas e objetivas, baseadas em fatos, apartidárias, não ideológicas, justas e equilibradas. Vê-se a importância gerencial da controladoria, pois além das obrigações da prestação de contas, o GAO ainda ajuda com suas informações ao processo de decisão e de encaminhamento do país.

Adota, como valores, a responsabilidade, integridade e confiabilidade que são refletidos em todo o trabalho que faz. Procuram ter rigorosos padrões profissionais de avaliação e referência, efetuando todas as análises com exatidão. Além disso, as políticas de auditoria estão de acordo com os Princípios Fundamentais de Auditoria (nível 3) das Normas Internacionais das Instituições Superiores de Auditoria.

Apoiam a supervisão do Congresso em:

- operações de auditoria para determinar se os fundos federais estão sendo gastos de forma eficiente e eficaz;
- investigações de denúncias de atividades ilegais e impróprias;
- relato de como os programas e as políticas governamentais estão cumprindo seus objetivos;

- realização de análises das políticas e opções à consideração do Congresso; e
- emissão de pareceres jurídicos, tais como decisões sobre oferta de protesto e relatórios sobre as regras da agência.

Aconselham o Congresso e os chefes das agências de execução, sobre as formas de tornar o governo mais eficiente, eficaz, ético, justo e responsivo. Esta atividade é a caracterização da atuação como *staff* da controladoria geral da união.

Padoveze (2003, p.33) destaca que “o *controller* moderno não faz controle algum em termos de autoridade de linha, exceto em seu próprio departamento. [...] Contudo, o conceito moderno de controladoria, sustenta que, num sentido especial, o *controller* realmente controla: fazendo relatórios e interpretando dados pertinentes, ...” Então, a atuação do GAO possibilita um acompanhamento das ocorrências e a sinalização para fatos que aconteceram fora da expectativa traçada.

O trabalho do GAO conduz a elaboração de leis e atos que melhoram as operações do governo, poupando ao governo e aos contribuintes bilhões de dólares, conforme site do GAO (2014). No anexo 1 deste trabalho, encontra-se a estrutura do GAO, retirada do seu *site*, onde se podem observar os órgãos que o integram e as suas responsabilidades.

O denominado Escritório do Conselho Geral (OCG), que se vê na estrutura do GAO, fornece uma ampla variedade de serviços jurídicos que ajudam a garantir que as operações do governo sejam eficientes, eficazes e econômicas. Os advogados lotados no OGC auxiliam o Congresso, as agências federais e os analistas do GAO na interpretação das leis que regem o gasto de recursos públicos e da miríade de programas e atividades do governo. O GAO não é ideológico, nem partidário e sua atuação é baseada em fatos. Sua independência garante que cerca de 130 advogados da OGC cheguem a julgamentos imparciais e isentos, consistentes com os valores fundamentais da agência de prestação de contas, integridade e confiabilidade.

O Escritório do Inspetor Geral (OIG) realiza, de forma independente, auditorias, avaliações e outros comentários de programas e operações do GAO, além de fazer recomendações para a promoção da economia, eficiência e eficácia. O OIG também investiga denúncias de fraudes potenciais, desperdícios, má gestão e violação das regras e leis relacionadas aos empregados do GAO.

Embora o GAO seja uma agência independente de apoio ao legislativo, produz um plano estratégico, um plano de desempenho e um relatório de desempenho com prestação de contas anual com informação comparável à relatada por agências executivas-filiais. As estratégias e os meios que são usados para realizar a missão do GAO são descritos nestes documentos. O desempenho é avaliado pelo uso de um conjunto equilibrado de medidas quantitativas de performance que se concentram em áreas-chave, tais como: resultados, clientes, pessoas e operações internas.

Ao propor um plano estratégico bem como um plano de desempenho e um relatório de desempenho com prestação de contas, observa-se a participação gerencial da controladoria americana, inserida no interesse nacional de *accountability*, que pode ser entendido como “o conjunto de mecanismos e procedimentos que levam os decisores governamentais a prestar contas dos resultados de suas ações, garantindo-se maior transparência e a exposição pública das políticas públicas” (MATIAS-PEREIRA, 2010, p. 25).

O Escritório de Gestão de Operações é estruturado por área temática, com os funcionários lotados em uma das 14 equipes que se seguem.

1. **Gestão de Aquisição e Fornecimento** - ajuda o governo federal a adotar melhores formas de sistemas de compra, equipamentos e serviços. Em face das pressões econômicas globais, também, identifica tendências em indústrias e fraquezas de segurança nacional.
2. **Investigação e Métodos Aplicados (ARM)** – tem como principal missão fornecer conhecimento técnico e especialistas para apoiar e ampliar o trabalho de outras equipes do GAO e, assim, contribuir para a qualidade global das informações do GAO que são suprimentos para o Congresso e agências federais. Esta equipe serve como consultores para outras equipes do GAO, ao fornecer análises técnicas, quando necessário, realizar avaliações especializadas e preparar orientações sobre questões metodológicas. Também realizam estudos sobre questões de interesse para o Congresso que exigem análise especializada.
3. **Capacidade de defesa e de gestão** – esta equipe lidera os esforços do GAO para apoiar a supervisão do Congresso do Departamento de Defesa (DOD), uma vez que prossegue iniciativas de base ampla para modernizar e transformar as suas forças para lidar com uma gama mais diversificada

de ameaças. Para auxiliar o Congresso, estudam uma ampla gama de questões de defesa atuais e futuras.

4. **Educação, força de trabalho e renda de segurança** – atua na avaliação de programas para educar, empregar, proteger e apoiar indivíduos e famílias em todas as fases de suas vidas. Considera o bem-estar de crianças a idosos. Avalia apoios para pessoas com deficiência ou em situação de desvantagem econômica. Oferece opções de políticas para garantir uma aposentadoria financeiramente segura.
5. **Gestão Financeira e Garantia** - A missão desta equipe é dupla. Em primeiro lugar, o foco nesta área é sobre as ações necessárias para garantir que as informações financeiras em tempo útil, precisas e úteis estejam disponíveis para a tomada de decisões, o monitoramento de desempenho para o dia a dia. Em segundo lugar, principalmente por meio da auditoria forense e Special Investigations Unit (FSI), apoia a supervisão do Congresso, expondo atividades fraudulentas, perdulárias e abusivas em todo o governo. Nossas áreas de especialização incluem auditorias financeiras, auditorias e investigações forenses, normas contábeis e de auditoria e análise financeira.
6. **Mercados Financeiro e de Investimentos da Comunidade** – esta equipe apoia o Congresso em duas áreas críticas para o bem-estar econômico e social da nação. Primeiro, ajuda a garantir que os mercados financeiros dos EUA funcionem sem problemas e de forma eficaz, com a equipe trabalhando para identificar maneiras para conter fraudes e abusos que possam colocar em risco a segurança financeira de empresas, famílias e indivíduos. Em segundo lugar, ajuda a promover o investimento sustentável mediante a avaliação da eficácia das iniciativas federais destinadas a pequenas empresas, governos estaduais e municipais e comunidades. Ajuda o Congresso a melhorar a eficácia da supervisão regulatória nos mercados financeiro e imobiliário e gestão de programas de desenvolvimento comunitário.
7. **Auditorias Forenses e Serviço Investigativo** – esta equipe fornece ao Congresso auditorias e investigações de fraude, desperdício e abuso de alta qualidade forense, além de fazer outras investigações especiais e avaliações de segurança e vulnerabilidade. Também, gerencia o FraudNet,

um sistema *online* mediante o qual o público pode denunciar as fraudes, desperdícios, abusos ou más gestões de fundos federais.

8. **Atenção à Saúde** - A equipe de saúde leva os esforços do GAO no apoio à supervisão do Congresso das agências e programas federais que afetam de forma tangível as vidas de todos os americanos. Coletivamente, os gastos federais dos programas de cuidados de saúde representam cerca de um quarto de todos os gastos federais. A garantia de que esses programas oferecem acesso a cuidados de qualidade, a proteção ao público e que permanecem fiscalmente sustentáveis é um dos maiores desafios para o Congresso e para o Presidente no século 21.
9. **Segurança Interna e da Justiça** - A equipe de Segurança Interna e Justiça auxilia o Congresso, pesquisando e analisando as questões em áreas tanto da segurança interna como da justiça. Os resultados das pesquisas são comunicados por meio de *briefings*, relatórios escritos, testemunhos do Congresso e reuniões com membros do Congresso. Está em contato frequente com o pessoal do Congresso, do Departamento de Segurança Interna, Departamento de Justiça, e outras agências federais responsáveis pela aplicação da lei. Na realização do trabalho, utiliza uma variedade de técnicas analíticas, incluindo pesquisas, análises estatísticas, modelagem, entrevistas estruturadas, revisões de arquivos e observações diretas.
10. **Tecnologia da Informação (TI)** - pode ser um elemento-chave da reforma da gestão, reformulando radicalmente governo para torná-lo mais ágil e eficiente. A equipe de Tecnologia da Informação lidera os esforços do GAO para ajudar o governo a resolver os desafios importantes nessa área, trabalhando para construir a capacidade do governo de gerenciar TI e gerenciar a coleta, uso e divulgação de informações em uma era de rápida mudança tecnológica. Também procura reforçar a segurança da informação, para proteger os sistemas de informática e telecomunicações que suportam infraestruturas vitais da nação.
11. **Relações Internacionais e Comércio** - Os Estados Unidos tornou-se cada vez mais envolvido em questões internacionais que abrangem proteger seus interesses políticos e econômicos para responder às forças do mercado global e às ameaças nacionais e mundiais de segurança. A equipe de Relações Internacionais e Comércio desempenha as seguintes

atividades: (1) ajuda o Congresso resolver essas questões, avaliando os problemas econômicos, políticos e de segurança em todo o mundo; (2) analisa a eficácia e a gestão de programas de ajuda externa dos Estados Unidos, avaliando a eficiência e a responsabilidade das Nações Unidas (ONU) e de organizações multilaterais conexos, bem como avalia as estratégias utilizadas para gerenciar as funções e atividades de relações exteriores; (3) Revisa o quão eficazes estão as agências federais na consecução dos objetivos de segurança internacional, na luta contra o terrorismo internacional, impedindo a proliferação de armas nucleares, biológicas e químicas.

12. **Recursos Naturais e Ambiente** – esta equipe apoia o Congresso em vários assuntos relacionados aos recursos naturais e aos problemas ambientais que afetam a vida do povo americano diariamente. Contribui para estas deliberações por meio de análises baseadas em fatos sobre uma vasta gama de questões, incluindo esforços para garantir um fornecimento de energia confiável e ambientalmente saudável, gerir os recursos de terra e água da nação, proteger o meio ambiente, reduzir as ameaças colocadas pelos resíduos perigosos e nucleares, garantir a segurança alimentar, investir em ciência e gerenciar programas agrícolas.
13. **Infraestrutura Física** – esta equipe ajuda o Congresso, as agências federais e os desafios públicos de infraestrutura dos EUA, ou seja, os sistemas de transporte, redes de telecomunicações, oleodutos e gasodutos e instalações federais de propriedade e operado por ambos os setores público e privado. Estes sistemas de transporte e de comunicação são vitais para o comércio interestadual e são necessárias para uma economia vibrante, saudável. As decisões políticas que abordam desafios de infraestrutura afetam diretamente a vitalidade econômica da nação e sua qualidade de vida. Os relatórios e testemunhos produzidos por esta equipe ajudam o Congresso a supervisionar uma variedade de agências federais e outras entidades, garantindo a eficiência contínua e a segurança da infraestrutura do país.
14. **Assuntos Estratégicos** - O governo federal enfrenta uma série de desafios no século 21, incluindo grandes e crescentes desequilíbrios fiscais de longo prazo e uma população envelhecida e mais diversificada. A equipe de

Assuntos Estratégicos incide sobre o papel do governo federal na realização dos objetivos nacionais em um ambiente cada vez mais em rede e sua capacidade de fornecer e garantir a prestação de contas para resultados significativos. Esta equipe trabalha de forma independente, com outras equipes do GAO e com uma ampla gama de organizações de "boa governança" para auxiliar o Congresso a enfrentar os desafios de governança do século 21 e diretamente apoiar os esforços do GAO para estabelecer parcerias com líderes inovadores que também possam ajudar a enfrentar esses desafios. Também informa, periodicamente, sobre as áreas dentro do governo federal que identificamos como de alto risco por causa de suas maiores vulnerabilidades para o lixo, fraude, abuso e má gestão, bem como áreas que necessitam de transformação de base ampla para resolver grande economia, eficiência, eficácia ou desafios.

Quando se analisa o organograma do GAO americano, percebe-se quão importante é o papel atribuído à controladoria nessa nação. A literatura pesquisada confere à controladoria uma série de funções a ser desempenhada por sua estrutura organizacional, cuja correspondência pode ser encontrada nas imputações verificadas a esse órgão dos EUA (PADOVEZE, 2003).

O sistema de orçamento do governo dos Estados Unidos fornece os meios para que o Presidente e o Congresso decidam quanto dinheiro dispõem para gastar, com que gastá-lo e como aumentar o dinheiro que eles decidiram passar. Através do sistema de orçamento, eles determinam a alocação de recursos entre as agências do Governo Federal e entre o Governo Federal e o setor privado. As decisões tomadas no processo orçamentário afetam a nação como um todo e os americanos individuais. Muitas decisões de orçamento têm significado em todo o mundo.

Destaca-se que, no período de elaboração do orçamento americano, é feito um planejamento que abrange uma projeção para o período de dez anos. A tabela 3, a seguir, apresenta uma estimativa de receitas governamentais para o período de 2014 a 2024.

Tabela 3 – Resumo das Receitas estimadas dos EUA para o período de 2014 a 2024

	2013 Actual	Estimate										
		2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024
Individual income taxes	1,316.4	1,386.1	1,533.9	1,647.8	1,780.7	1,920.1	2,047.1	2,178.5	2,314.1	2,450.7	2,591.5	2,733.1
Corporation income taxes	273.5	332.7	449.0	501.7	528.0	539.9	514.4	526.6	541.9	557.4	571.4	591.9
Social insurance and retirement receipts	947.8	1,021.1	1,055.7	1,127.3	1,193.8	1,255.7	1,313.7	1,372.1	1,445.1	1,515.4	1,582.6	1,653.9
(On-budget)	(274.5)	(288.8)	(297.9)	(315.8)	(344.0)	(357.9)	(368.6)	(384.7)	(403.2)	(421.4)	(439.9)	(458.9)
(Off-budget)	(673.3)	(732.3)	(757.9)	(811.5)	(849.8)	(897.8)	(945.1)	(987.4)	(1,041.9)	(1,094.0)	(1,142.7)	(1,195.0)
Excise taxes	84.0	93.5	110.5	115.4	118.9	122.1	126.7	130.3	135.1	140.3	146.4	153.6
Estate and gift taxes	18.9	15.7	17.5	19.6	21.2	22.8	39.4	42.3	45.8	49.3	53.3	56.7
Customs duties	31.8	35.0	37.0	40.7	44.3	47.7	50.9	54.2	57.7	61.3	65.1	69.5
Miscellaneous receipts	102.6	117.6	131.7	103.6	95.9	82.6	88.9	101.2	111.2	116.0	124.9	132.6
Allowance for immigration reform	2.0	12.0	28.0	39.0	45.0	47.0	55.0	64.0	77.0	87.0
Total, receipts	2,775.1	3,001.7	3,337.4	3,568.0	3,810.8	4,029.9	4,226.1	4,452.3	4,705.7	4,954.3	5,212.1	5,478.2
(On-budget)	(2,101.8)	(2,269.4)	(2,579.5)	(2,756.5)	(2,960.9)	(3,132.1)	(3,281.0)	(3,464.9)	(3,663.8)	(3,860.3)	(4,069.4)	(4,283.1)
(Off-budget)	(673.3)	(732.3)	(757.9)	(811.5)	(849.8)	(897.8)	(945.1)	(987.4)	(1,041.9)	(1,094.0)	(1,142.7)	(1,195.0)
Total receipts as a percentage of GDP	16.7	17.3	18.3	18.6	18.9	19.0	19.0	19.2	19.4	19.6	19.8	19.9

Fonte: www.usa.gov

No nosso país, o planejamento elaborado em tempo mais abrangente é o Plano Plurianual (PPA), que é feito para um período de quatro anos a partir do 2º. ano do governante, para que haja uma continuidade das obras iniciadas no governo anterior. Um plano de um período de dez anos, como é feito pelo governo americano, pode contribuir para o povo ter conhecimento das tendências esperadas pelos governantes e possa ter uma previsão de qual deve ser a expectativa de futuro que lhe é reservada.

4.3.1 Entendimento do governo do Estado da Virginia sobre as controladorias

O estado da Virginia, onde a George Mason University está situada, dispõe de um sistema uniforme de contabilidade, relatórios financeiros e controles internos adequados para proteger e contabilizar os recursos financeiros da comunidade, que reforça o reconhecimento da Virginia como o estado mais bem administrado da união.

Com uma orientação nacional apoiada nos controles, esse estado se estruturou para dispor de uma controladoria que atendesse às expectativas da comunidade que lhe é vinculada, diferentemente da nossa realidade, na qual o estado em que vivemos não dispõe de uma controladoria. Ao se realizar um estudo nesta área e verificar quão importante é a atuação dessa unidade na orientação gerencial do governante e na necessária prestação de contas de seus atos, lamenta-se que os governadores da Bahia não tenham se determinado, ainda, a organizar sua controladoria.

Nos EUA, em 1927, a Assembleia Geral criou a Divisão de Contas e Controles do Departamento de Finanças e, em 1966, foi denominado o Departamento de Contas. Esse Departamento, sob a direção da Controladoria do Estado, é responsável por: (1) proporcionar um sistema unificado de controle de contabilidade financeira para os fundos estaduais; (2) desenvolver um sistema global de freios e contrapesos entre agências estatais encarregadas da coleta, recebimento e desembolso de receitas do Estado; e (3) manter um sistema de contabilidade central para todas as agências e instituições do Estado.

A Controladoria determinará que contas devem ser mantidas por cada Agência governamental, além do sistema de contabilidade geral implantado no escritório central. Nessa prescrição, a Controladoria deve cuidar para que não haja nenhuma duplicação desnecessária.

A Controladoria deve dirigir o desenvolvimento de um sistema moderno, eficaz e uniforme de escrituração e contabilidade, para (1) incluir um eficiente sistema de checagem e balanços entre os dados oficiais na sede do governo com o recebimento, custódia e desembolso das receitas da comunidade; e (2) um sistema de contabilidade, aplicável a todos os departamentos, conselhos, comissões, agências e instituições penais, educacionais e filantrópicas mantidas pela Comunidade, que deve ser adequado às suas respectivas necessidades. Todos os sistemas desenvolvidos exigirão a aprovação e a certificação do Auditor de Contas Públicas, sendo adequados para fins de auditoria e controle financeiro.

Fazendo um paralelo com a realidade brasileira, é como se a controladoria trabalhasse em perfeita harmonia com o Tribunal de Contas, pois este órgão faz a auditoria das contas públicas em auxílio ao Poder Legislativo, e faria uma certificação da atuação da controladoria instalada nos órgãos públicos.

Quanto ao aumento de dívidas, o sistema de escrituração e contabilidade permite a qualquer agência do estado identificar se o custo administrativo do passivo excede a quantia devida. A controladoria deve desenvolver outras políticas e procedimentos para alertar a necessidade de redução dos custos em agências estaduais.

A controladoria deve manter uma explicação completa de todos os sistemas de contabilidade concebidos e adotados. Os sistemas de contabilidade devem ser

comunicados pela Controladoria aos funcionários envolvidos e, logo que possível, deve instruir os funcionários sobre os sistemas de contabilidade.

Qualquer Secretaria de estado, departamentos, conselhos, comissões, agências ou instituições não devem recusar ou negligenciar a adoção dos sistemas de contabilidade desenvolvidos pela Controladoria. Então, se houver recusa, será matéria do procurador-geral que com um mandado de segurança irá obrigar a adoção. É dever do procurador-geral instituir prontamente tal fato em qualquer caso.

Além dos controles internos discutidos anteriormente, a comunidade mantém controles orçamentários para garantir a conformidade com as disposições legais do ato de dotação do estado, que reflete a aprovação da Assembleia Geral de um orçamento bienal. O processo de transação financeira começa com o desenvolvimento e aprovação do orçamento, após o qual o controle orçamentário é mantido por meio de um sistema formal de apropriação e loteamento. Os montantes orçados refletidos nas demonstrações financeiras representam sínteses de orçamentos da agência.

O Orçamento da República é preparado, principalmente, em regime de caixa e representa as dotações, conforme autorizado pela Assembleia Geral, em uma base bienal no âmbito do programa. É um cuidado da Comunidade garantir que as despesas não excedam os montantes adequados à agência. A Controladoria do Estado mantém uma contabilidade central que registra o total das dotações e despesas relacionadas para todas as agências e instituições incluídas no orçamento aprovado. Os controles sistêmicos objetivam evitar que os desembolsos excedam as dotações autorizadas. As informações adicionais sobre o processo orçamentário da República podem ser encontradas nas Notas Explicativas das demonstrações financeiras.

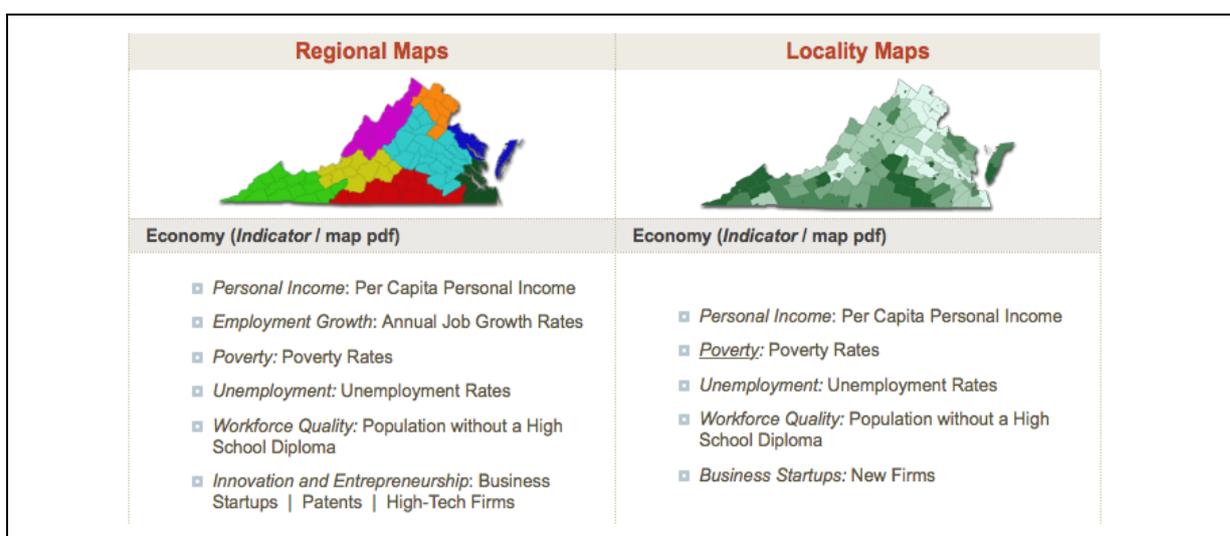
Agências de governo de estado da Virgínia desenvolvem e implementam planos estratégicos para suas áreas de atuação e programas relevantes. As agências, também, identificam as medidas de desempenho para monitorar seu comportamento na consecução de seus objetivos do plano estratégico.

Como parte do compromisso da Virgínia com a transparência governamental, os detalhes sobre esses planos e medidas de desempenho estão disponíveis neste *site*. Encorajam os cidadãos a aprender quais são os objetivos governamentais

definidos e observar os progressos no alcance desses objetivos. Convida-os a explorar os dados por si mesmos e descobrir porque o estado da Virgínia continua a ter o melhor desempenho.

O *site* governamental apresenta mapas regionais e nacionais, onde a população pode ter o conhecimento da realidade da Virgínia, comparativamente aos outros estados e ao da nação, destacando saúde, educação, economia, segurança pública, recursos naturais etc. Como exemplo, pode-se observar na Figura 2, que os virginianos podem clicar em cada indicador econômico apresentado e terão uma visão da sua região e poderão fazer uma análise comparativa do seu desempenho com outras regiões e com o próprio país.

Figura 2 - Mapas de informação disponíveis aos cidadãos da Virgínia



Fonte: <http://vaperforms.virginia.gov/extras/maps.php>

Esta atitude governamental exprime o compromisso com o planejamento e com a transparência dos dados públicos, que, por sua vez, são muito úteis para a realização do planejamento em outras organizações.

A controladoria tem a função clara de apoiar o planejamento estratégico, avaliação de desempenho e a transparência governamental, apoiando o Congresso no cumprimento de suas responsabilidades constitucionais e ajudando a melhorar o desempenho e garantir a prestação de contas do governo federal em benefício do povo americano. São examinados os gastos dos dólares dos contribuintes e os legisladores e chefes de agência são aconselhados em maneiras de fazer o governo

funcionar melhor. Em suma, a missão da controladoria é cumprida, fornecendo análise e informação confiável e objetiva para o Congresso, agências federais e ao público. São recomendadas melhorias, quando apropriadas, em uma ampla variedade de problemas.

É importante sinalizar a diferença de compreensão entre os países no que tange ao papel da controladoria. Enquanto, nos EUA, há um envolvimento da controladoria com o planejamento, nas prefeituras entrevistadas durante a realização deste estudo, os *controllers* confessaram não se envolverem com o planejamento, que seria de responsabilidade da Secretaria de Planejamento.

Outro aspecto interessante da atuação da controladoria é sua contribuição para a *accountability*, com a emissão de relatórios detalhados para que o governo cumpra seu dever de informar a população e aos técnicos em geral a situação econômico-financeira da comunidade.

Ao longo dos últimos anos, os governos estaduais e locais começaram a emitir relatórios financeiros simplificados, que, muitas vezes, são referidos como "relatórios populares". A Virgínia começou a emitir os relatórios financeiros simplificados em 1991. Esses relatórios são destinados para melhor informar o público sobre a situação financeira do seu governo, sem detalhes excessivos ou o uso de termos técnicos de contabilidade, apresentando à comunidade um resumo da situação financeira global.

O objetivo deste relatório é resumir e simplificar a apresentação das informações contidas no Relatório Financeiro Global Anual (CAFR) da Comunidade da Virgínia. As demonstrações financeiras são preparadas de acordo com os princípios contábeis geralmente aceitos e são auditados de forma independente pelo Auditor de Contas Públicas. Grande parte da informação nas demonstrações financeiras auditadas é necessariamente técnica e complexa. Para que as informações sejam úteis para os cidadãos, foi produzido um resumo deste relatório para facilitar o entendimento das finanças do governo estadual. São denominados, muitas vezes, de "relatórios populares." Estes relatórios não têm detalhes excessivos ou o uso de termos técnicos de contabilidade.

Este relatório resume e explica as informações contidas nas demonstrações contábeis do último exercício fiscal, juntamente com outras informações sobre as finanças públicas, em termos de fácil compreensão. Este documento representa o

compromisso contínuo de manter os virginianos informados sobre as finanças do Estado, apresentando todos os aspectos relativos à recepção e gasto de recursos públicos.

O PAFR, publicado em 30/06/2014, é dividido em partes. Na primeira parte, estão informações relacionadas à economia, tais como: (1) Taxa de desemprego; (2) Médias salariais; (3) Taxa de variação percentual do rendimento pessoal; e (4) Vendas tributáveis no varejo em Virgínia.

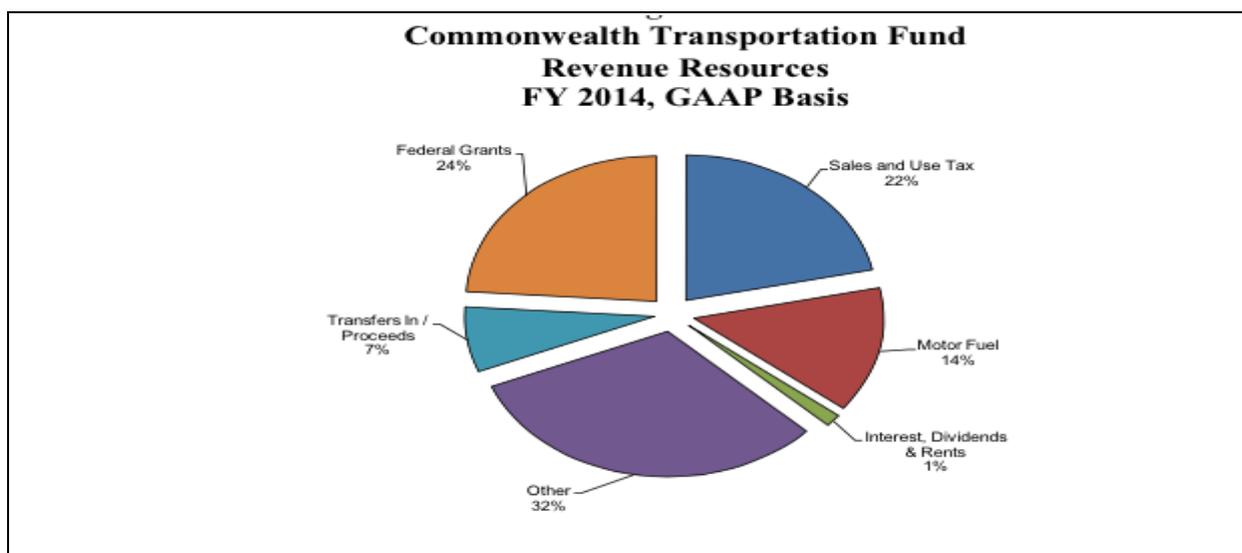
A segunda parte comenta aspectos financeiros. As demonstrações financeiras de todo o governo fornecem aos leitores uma visão ampla das finanças da Virgínia, de forma semelhante a um negócio do setor privado. O PARF fornece informações de curto e longo prazo com uma apuração completa da contabilidade, o que significa que todas as receitas e despesas são refletidas mesmo se o dinheiro não foi recebido ou pago a partir de 30 de junho de 2014. As declarações de fundo são divididas em três categorias, governamentais, proprietárias e fiduciárias.

A Virgínia é responsável por suas receitas e despesas, usando dois métodos diferentes de contabilidade. A constituição da Virgínia e leis aprovadas pela Assembleia Geral requerem que a contabilidade seja efetuada em regime de caixa. Isto significa que a receita é reconhecida quando o dinheiro é recebido e despesas são reconhecidas quando são pagas. Dessa forma, a Contabilidade passa a ser simples e facilmente verificada. É, portanto, a melhor maneira de demonstrar que as agências estatais estão a cumprir as leis que regem os gastos.

O outro método de contabilidade usado na Virgínia envolve a aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos nos Estados Unidos da América, ou GAAP. Apenas informações financeiras preparadas em uma base GAAP podem ser auditados em conformidade com as práticas aceitas e receber uma opinião sem reservas do Auditor de contas públicas.

Para facilitar o entendimento, o PAFR apresenta tabelas e representações gráficas das despesas e receitas para atividades governamentais. Por exemplo, o Gráfico 13, a seguir, apresenta a visualização da composição das receitas públicas do estado da Virgínia, em 2014. Esta reprodução possibilita ao povo uma visão de quais são as fontes de receitas do estado para atender as necessidades da comunidade.

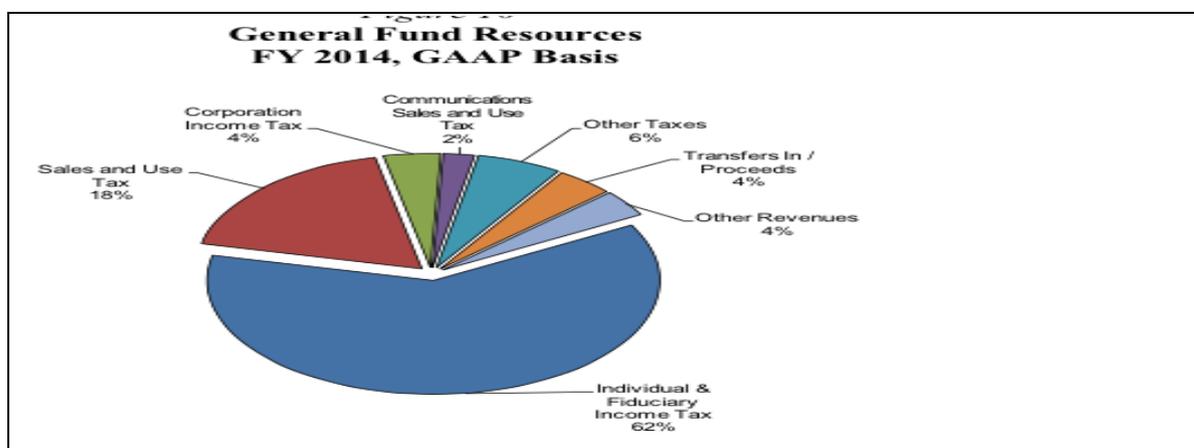
Gráfico 13 - Receitas Públicas do Estado da Virginia. EUA, 2014



Fonte: PAFR, 2014

Outro gráfico que revela o interesse em publicizar as informações estatais é o apresentado no Gráfico 14, a seguir. Ele detalha os 22% das receitas públicas da Virginia que estão sob a rubrica Taxas e impostos.

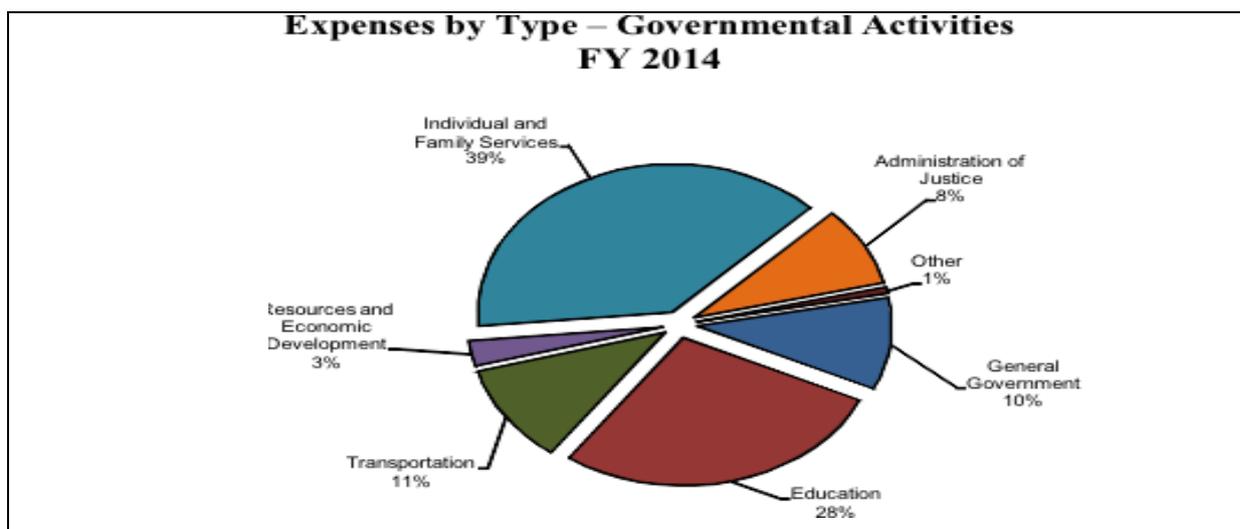
Gráfico 14 – Receitas de Impostos do Estado da Virginia. EUA, 2014



Fonte: PAFR, 2014

O Gráfico 15 explicita as despesas públicas realizadas, detalhando-as por categoria.

Gráfico 15 – Despesas Públicas por Atividades. Virginia, EUA, 2014



Fonte: PAFR, 2014

Observa-se que, com essa transparência, os virginianos podem conhecer o dinamismo do governo em atender suas demandas e podem fazer comparações entre os montantes.

O Relatório Financeiro Anual Global (CAFR) é extenso. O de 2014 continha 333 páginas. Então, para um público leigo, este relatório poderá ser cansativo e dificultar o entendimento pelo uso de expressões técnicas. O documento inicia com uma carta do *controller* ao governador, expressando o prazer em concluir mais um exercício e explicando como foi elaborado o relatório.

O *controller* aponta, também, em sua carta que a gestão da riqueza de uma comunidade é necessária, assim como o estabelecimento de controles internos que garantam que os ativos sejam salvaguardados e as transações financeiras possam ser devidamente registradas e, adequadamente, documentadas. Outro ponto sinalizado pelo *controller* é sua preocupação com o custo da agência. Ele destaca que, para garantir que os custos de controles não excedam os benefícios obtidos, o gestor precisa usar de estimativas de custos e tomar decisões com o grau de segurança aceitável sobre a adequação de tais controles. Considera que os controles são necessários para obter uma gestão mais transparente, assim diminuindo a assimetria informacional e o conflito de interesses. Assim, o *controller*, em sua carta, garante ter estabelecido controles internos que cumpram estes requisitos e forneçam uma garantia razoável de que as demonstrações financeiras estão livres de distorções materiais.

É justa a preocupação do *controller* com o custo da agência. Quando se estuda sobre Governança Corporativa, há sempre o destaque para o custo da agência, oriundo do chamado conflito da agência. “O conflito de agência surge quando os agentes ligados à empresa possuem interesses contrastantes e ao colocar seus interesses pessoais em primeiro lugar acabam por prejudicar o andamento da organização” (LOPES, 2004, p. 171).

Jensen e Meckling (1976) discutem estruturas alternativas para minimizar o problema. Citam como exemplo: O executivo pode realizar investimentos cuja rentabilidade seja duvidosa, com o objetivo de aumentar seu poder e não distribuir dividendos aos acionistas, em se tratando de uma empresa privada. No serviço público, o governante pode adotar políticas que lhe tragam vantagens pessoais, esquecendo-se do objetivo principal de sua atuação que é promover o bem comum. Assim, fica clara a necessidade de alinhamento entre os interesses do principal (povo) e quem administra a coisa pública (governante).

Sistemáticas de controle são úteis para resolver esses conflitos, mas, na literatura pesquisada, há o destaque para o custo-benefício da implantação de sistemáticas de controle. Dantas e outros (2010, p.7) assinalam que as limitações de eficácia do controle interno é a análise da relação custo x benefício da implementação de determinado mecanismo de controle. Relacionam como razões para este tipo de análise:

o custo dos controles internos não deve ser superior aos benefícios que deles se esperam; as organizações têm recursos limitados e devem priorizar sua utilização nas atividades (incluindo os controles) que agregam mais valor; no caso dos controles, os recursos devem ser investidos para mitigar os riscos mais relevantes; e o excesso de controles pode onerar demasiadamente o processo, tornando-o dispendioso e contraproducente (pronto para a reengenharia).

Dessa forma, a preocupação da controladoria virginiana com os custos da sistemática de controle escolhida denota a valorização dos recursos públicos, uma vez que os riscos mais relevantes é que serão mitigados em benefício da comunidade pública.

O CAFR é apresentado em três seções principais: Seção Introdutória; Seção Financeira e Seção de Estatística.

A seção introdutória inclui uma visão financeira, apresenta uma discussão sobre a economia da Virginia e organogramas do governo do Estado. A cada ano, o CAFR inclui uma seção de revisão da economia estadual. Para o ano fiscal de 2014, economistas da comunidade universitária da Virginia realizaram uma análise regional e prepararam esta seção de destaque econômico. Ressaltaram que, no ano fiscal de 2014, a economia da Virginia continuou sua recuperação da recessão de 2008-2010; no entanto, o ritmo da recuperação abrandou e isso é motivo de preocupação moderada.

Em resumo, a seção introdutória é composta das seguintes informações:

- Carta da Controladoria ao Governador;
- Certificado de Excelência na realização dos relatórios financeiros;
- Organização do poder executivo do governo – organograma detalhado;
- Organização do Departamento de Contabilidade;
- Histórico econômico com dados de: emprego, renda *per capita*, desemprego, taxa de desemprego por região, vendas tributáveis, mercado imobiliário, maiores iniciativas, planejamento financeiro de longo prazo, projeto de aplicação empresarial.

Registra-se, aqui, a importância dada, no estado da Virginia, à atuação da controladoria, uma vez que há, no relatório apresentado pelo *controller*, informações gerenciais que vão munir o gestor de dados para a realização de planos governamentais. Observa-se que há, neste relatório, o foco no planejamento a longo prazo dos recursos financeiros, o que é um subsídio importante na elaboração de metas.

Imoniana (2009, p. 149), ao se referir ao controle de gestão, define como

atividades implementadas pelos gestores federais, estaduais ou municipais que têm o objetivo de monitorar diretamente e/ou de forma independente o cumprimento dos itens contemplados nas políticas institucionais, visando um horizonte definido para controle na gestão pública.

Esse autor destaca o empenho dos gestores ao realizar o controle de gestão. As atividades de monitoramento não serão implementadas sem sua permissão e sem fazer parte da administração política da instituição. Na Virginia, há uma política de

transparência e controle claramente definida ao se analisar as atribuições do órgão público de controle.

A Seção Financeira inclui o relatório do auditor do estado, discussão e análise da administração, as demonstrações financeiras auditadas básicas e respectivas notas explicativas, além dos ativos subjacentes e fundos individuais e cronogramas de apoio. Então, a seção financeira apresenta:

- Parecer dos Auditores Independentes;
- Discussão e Análises Gerenciais;
- Demonstrações financeiras básicas (de todo o governo, dos fundos, detalhamento dos dados financeiros que fundamentaram as demonstrações com Sumário para facilitar a localização);
- Informações complementares necessárias;
- Fundos governamentais, Fundos empresariais, Fundos especiais para financiamento de atividades da comunidade.

A Seção de Estatística apresenta a tendência econômica financeira auditada, com informações demográficas para o Estado em uma base que abrange um total de dez anos, proporcionando uma visão temporal do comportamento da economia. É dividida em tendências financeiras, capacidade de receita, capacidade de endividamento, informações econômicas e demográficas e informações operacionais.

As tendências financeiras contêm prospecções para ajudar o leitor a entender como o desempenho financeiro e o bem-estar da Comunidade vêm mudando ao longo do tempo. Incluem:

- Agenda de dez anos de receitas e despesas – apresentando as receitas governamentais por fonte e as despesas por função;
- Posição líquida por componente;
- Posição de liquidez, por modificação no regime contábil;
- Mudanças no equilíbrio dos fundos governamentais.

A projeção da capacidade de receita inclui informações para ajudar o leitor a avaliar os fatores que afetam a capacidade da Comunidade em gerar seus rendimentos. Abrangem:

- Montante arrecadado de imposto de renda pessoa física;
- Outros impostos;

- Média das taxas dos impostos nos últimos anos e receitas produzidas por indústria;
- Faturamento tributável dos negócios e receitas produzidas de impostos.

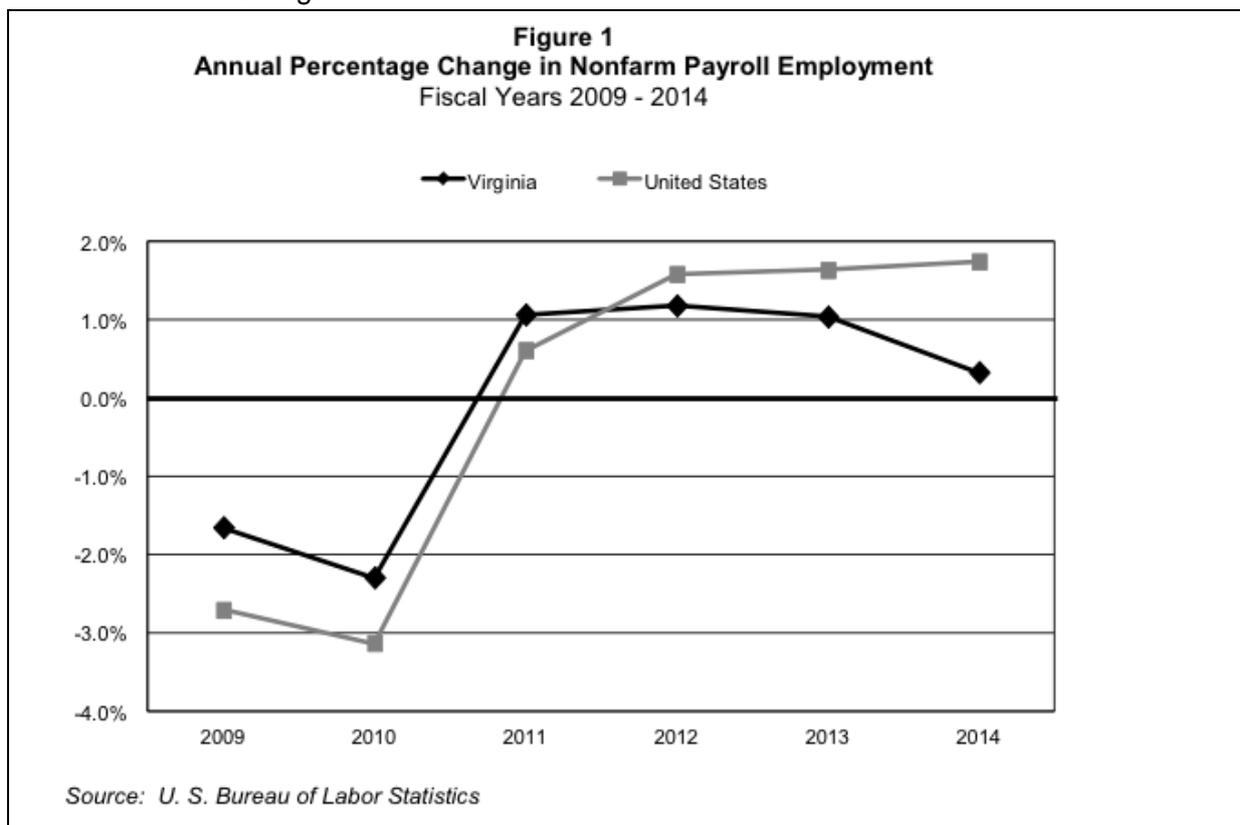
Ao apresentar a capacidade de endividamento da comunidade da Virginia, o leitor poderá avaliar os níveis atuais de dívida da República e sua projeção no futuro. São apresentados:

- Rateio por tipo das dívidas;
- Cálculo do limite legal da dívida, com respectivo percentual representativo em relação à receita;
- Programação de desembolsos em longo prazo, com as coberturas esperadas de receitas.

As informações demográficas e econômicas incluídas no relatório oferecem indicadores demográficos e econômicos para ajudar o leitor a compreender o ambiente no qual as atividades financeiras da República se desenvolvem e para auxiliar em comparações ao longo do tempo e com outros governos.

As informações operacionais da República objetivam possibilitar ao leitor, a compreensão de como a comunidade contribui mediante disponibilidade de serviços e atividades. Assim, são expostas as funções dos empregados e os indicadores operacionais por função.

Gráfico 16 - Mudança percentual anual dos recebimentos dos empregados urbanos nos EUA e na Virgínia



Fonte: CAFR, 2014

A terceira parte do relatório, que abrange a parte estatística, evidencia a amplitude do relatório CAFR que inclui mais informações que dados puramente contábeis. O Gráfico 16 expõe o comportamento anual do período de 2009 a 2014 das informações salariais dos empregados urbanos, fazendo uma comparação do comportamento dos EUA com o do estado da Virgínia.

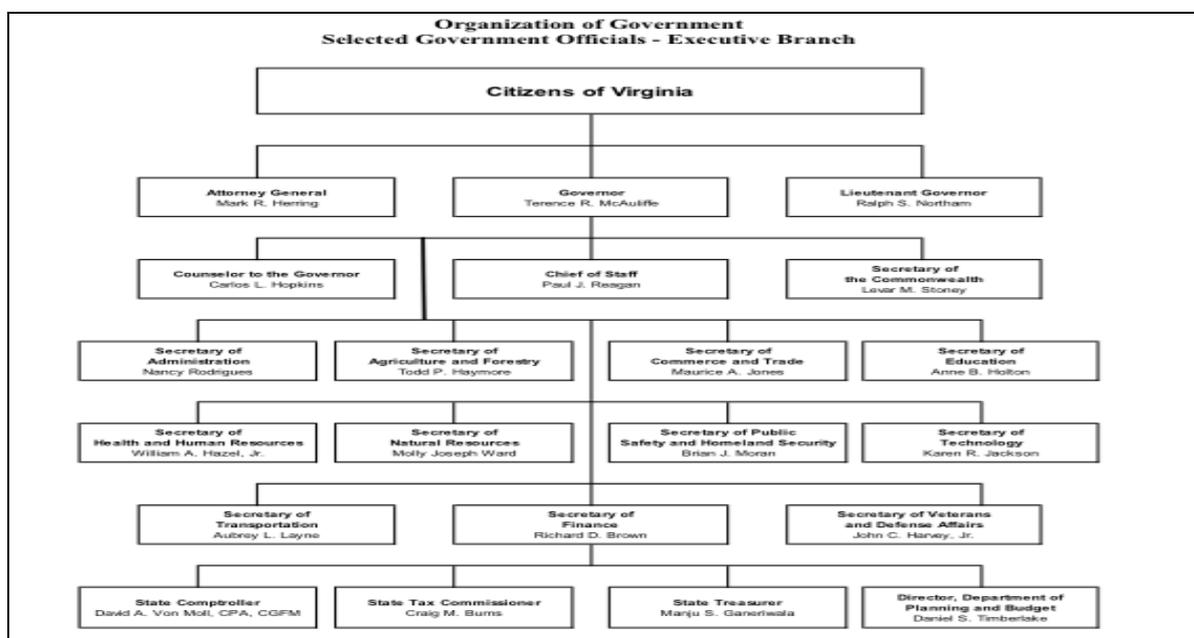
A Comunidade da Virgínia foi premiada com o Certificado de Conclusão de Excelência em Relatórios Financeiros pela Diretoria da Government Finance Association (GFOA) por seu CAFR para o ano fiscal encerrado em 30 de junho de 2013. A comunidade recebeu este certificado pela realização do relatório para os últimos 28 anos consecutivos (exercícios 1986-2013). Este é um prestigioso prêmio nacional, reconhecendo a conformidade com os mais altos padrões para a preparação de relatórios populares do estado e governo local.

Há algumas diferenças bastante impactantes entre o Relatório Global (CAFR) e os denominados, muitas vezes, de "relatórios populares" (PAFR). O primeiro

aspecto a ser considerado é em relação ao número de páginas. Enquanto o CAFR apresentou 333 páginas, o PAFR se resumiu em apenas 23 páginas. Outro aspecto a ser considerado é a linguagem, pois o CAFR é elaborado com uma linguagem rebuscada formal e o PAFR tem uma linguagem mais coloquial e simples.

No PAFR, o organograma é apresentado de forma resumida, tendo o povo da Virginia como o principal da estrutura organizacional. Pode-se notar na figura 3, a seguir, que o Governador da Virginia é subordinado a seus cidadãos. No CAFR, o mesmo organograma é representado de forma mais completa, informando os integrantes de cada escalão.

Figura 3 - Organograma oficial do estado da Virginia – EUA



Fonte: PAFR, 2014

Esta organização está de acordo com o que a Teoria da Agência vem defendendo. Toda a estrutura precisa atender aos interesses do principal que nomeia seus agentes. Slomski (2009) ressalta que a Administração Pública, com seus órgãos, pertence aos cidadãos, que, na nomenclatura estabelecida por essa Teoria, seriam o Principal. O Principal escolhe o Agente (gestor eleito) para administrar a entidade pública, que precisa, por meio de seus atos, maximizar o retorno de seu capital na produção de bens e serviços públicos que lhe atendam as necessidades e expectativas.

Este organograma faz entender que o governo da Virginia percebe exatamente qual o seu papel como agente público, que precisa cumprir as diretrizes do Principal, a comunidade da Virginia.

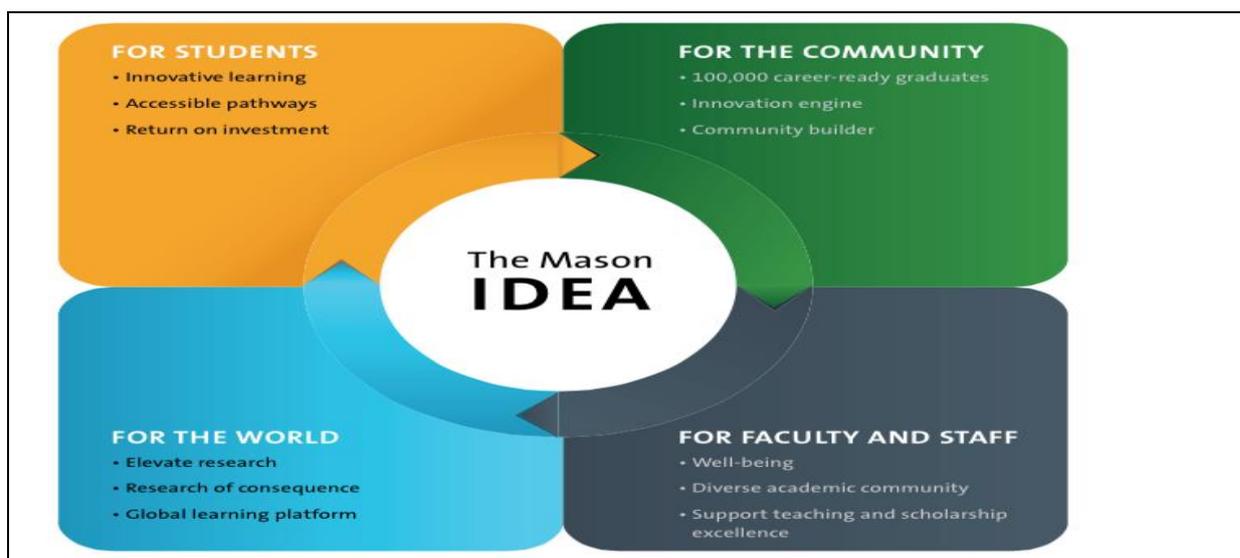
4.3.2 Responsabilidades e atribuições da controladoria na George Mason

Apesar deste estudo ter como objeto algumas prefeituras de municípios baianos, foi importante conhecer como se dá o cumprimento das exigências estaduais numa instituição pública de ensino respeitada, regida por legislações federais. Em entrevista à Controller Elizabeth Brock, da George Mason University, pôde-se ter uma visão de práticas de controladoria nos EUA e, particularmente, na universidade a que está vinculada.

Buscou-se conhecer como se dá o processo de planejamento e controle desta universidade. Em *site* da George Mason, está exposto que o Presidente da Universidade elaborou uma nova visão estratégica para a universidade, em colaboração com a faculdade e partes interessadas internas e externas e em alinhamento com as políticas existentes e estruturas da comunidade da Virgínia. O objetivo da visão estratégica foi, não somente fornecer uma visão para o futuro da Universidade, para além de 2014 (quando o plano estratégico prévio é definido para expirar), mas também para criar uma estrutura de decisão e estabelecimento do plano estratégico. O plano estratégico traduz a entrada de análise ponderada de questões e fornece um conjunto de objetivos estratégicos propostos, iniciativas e métricas para avançar a Universidade.

Verifica-se na figura 4, a seguir, os principais objetivos da universidade para os próximos 10 anos em quatro esferas (estudantes, comunidade, para o mundo e para a faculdade e colaboradores).

Figura 4 - Objetivos estratégicos da George Mason University



Fonte: www.gmu.edu

No que tange a atuação da controladoria, a *controller* entrevistada afirmou que é de responsabilidade da controladoria: (1) Fornecer excelente serviço ao cliente e minimizar os custos através de: (a) busca constante de flexibilidade na gestão; (b) redução de encargos administrativos; e (c) eliminação de esforços como atividades que não agreguem valor, automatizando o processamento da transação resultante. (2) Estabelecer e monitorar, mediante a estrutura de controles internos da Universidade, processos fiscais significativos. (3) Coordenar os processos fiscais com as unidades da Universidade envolvidas. (4) Fornecer orientação para as unidades acadêmicas e administrativas relacionadas com procedimentos e políticas administrativas ao trabalhar em estreita colaboração com o escritório de orçamento e planejamento, o escritório de programas patrocinados e recursos humanos e folha de pagamento.

Como se pode observar, há uma ênfase gerencial nas responsabilidades da controladoria. A primeira grande função diz respeito à satisfação do cliente, com minimização de custos. É a essência da administração pela qualidade total, pois se procura atender o cliente e controlar os gastos excessivos e desnecessários. Quando se busca a flexibilização da gestão, combate-se o engessamento da instituição com custos fixos elevados, tornando o gestor refém de uma estrutura que lhe limita a ação.

Em vez de exclusiva preocupação fiscal, há o monitoramento dos processos fiscais significativos para que a instituição não se envolva em situações que lhe tragam prejuízos financeiros, éticos e morais. Dessa forma, a controladoria passa a ser coparticipante dos processos fiscais, assessorando as unidades para que os resultados sejam positivos para a instituição.

A função de assessoria, que a literatura destaca para a controladoria, pode ser observada, quando lhe é atribuída a função de orientação a unidades acadêmicas e administrativas da Universidade. Sua atuação mantém estreita relação com os responsáveis pelo planejamento e orçamento. Slomski (2009, p.15) destaca o papel da controladoria de forma metafórica, comparando-a a um concerto musical. Para ele, a controladoria é

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

Então, a busca dessa sinfonia parece existir nessa universidade pela atuação da controladoria.

Outra atividade destacada pela *controller* como reservada à controladoria, é a reconciliação. A reconciliação é uma revisão sistemática da atividade financeira da instituição para verificar que todos os encargos e os créditos são precisos e adequados. Normalmente, comparando a documentação de origem para confirmar a precisão de postagens e identificar transações esperadas que ainda não ocorreram.

O que nesta universidade, estão nomeando de reconciliação, a literatura pesquisada denomina de auditoria interna, pois os procedimentos são verificados para a identificação de inconsistências normativas para a adoção de providências corretivas.

A George Mason apresenta, como benefícios da reconciliação: (1) buscar conformidade com a política da Universidade, reconciliando os registros contábilísticos de fundos departamentais e patrocinados; (2) Fornecer o manejo adequado dos

recursos financeiros; (3) Avaliar a precisão dos relatórios financeiros; (4) Corrigir erros em tempo hábil.

A *controller* citou, como exemplo, os controles feitos em relação aos salários. Esclarece que, desde que os salários sejam aprovados através do FEAP (formulário eletrônico da ação pessoal), os pagamentos de processo de salário são autenticados através do processo de aprovação do horário de serviço. A revisão dos salários deve consistir principalmente da confirmação de que o empregado trabalhou para o departamento durante o período e que a confirmação de fundos suficientes para salários existe. Se for observada uma carga incomum, mais investigação é necessária.

Esse modo de trabalhar na gestão de pessoas denota o cuidado exercido sobre o montante de recursos da instituição e, ainda, a responsabilidade do departamento em assegurar que o funcionário realmente dedicou aquela carga horária à universidade.

Outro caso de atuação da controladoria em sua função de reconciliação é o que, na George Mason, é denominado de capitação da receita. Antes da receita estar inserida como valores arrecadados pela instituição, unidades de coleta de receitas têm um sistema específico para verificar as transações que deram origem à receita. Em alguns casos, o reconciliador analisará documentos de origem, como formas de recebimento em dinheiro, e diariamente serão examinados relatórios de vendas de cartão de crédito e formas de restituição de receitas para atividades financeiras da universidade. Existem procedimentos também para monitorar projetos. Após sessenta dias de concluído o projeto, o departamento fica responsável por enviar um relatório detalhando todas as despesas e os documentos que as comprovem.

Essas operações reconciliatórias proporcionam uma garantia institucional de que as atividades de receita foram conferidas e confirmadas, bem como as despesas decorrentes provenientes de projetos são verdadeiras e adequadas às normas e procedimentos estabelecidos.

Com atuação mais parecida com as técnicas de auditoria praticadas no Brasil e discutidas na literatura pesquisada, a ARMICS (Agência de Gestão de Risco e Padrões Internos de Controle) requer o uso de normas de controle interno de “melhores práticas”. O objetivo principal da ARMICS é garantir a responsabilidade

fiscal e salvaguardar os ativos da Mason. Para tal, a implementação e os sistemas de controle interno da Agência são obrigatoriamente avaliados a cada ano, a fim de fornecer a garantia razoável da integridade dos processos fiscais.

O que se pode depreender a partir da análise da atuação dessa Agência é que a preocupação com a eficiência do sistema de controles internos desta universidade tem conduzido a uma permanente revisão de procedimentos de forma que a instituição possa continuar exercendo seu papel na sociedade, tendo a garantia de que seus ativos permanecem a salvo e processos fiscais não poderão comprometer a imagem e os recursos da organização.

A George Mason University dispõe de uma política de controle interno que se aplica a todos os funcionários com supervisão ou responsabilidade administrativa para acompanhamento de orçamentos, receitas e/ou gastos mediante o monitoramento do sistema contábil-financeiro da Universidade. A universidade tem atendido a uma legislação estadual, código da Virgínia seção 2. 2-803, que requer que o controle e a contabilidade financeira sejam estabelecidos por agências da comunidade. Esta norma exige que a Universidade se certifique, anualmente, que tem estabelecido, mantido e avaliado o seu quadro de controle interno, a fim de efetivamente gerenciar riscos e manter a prestação de contas.

Além disso, é necessário que a Universidade tenha escrito os procedimentos e políticas de controle interno, para conduzir revisões periódicas de controles. O vice-presidente associado e o controlador são as principais autoridades sobre o setor contábil e têm autoridade sobre empregados da contabilidade e, principalmente, sobre os registros das informações contábeis em todos as unidades da universidade. A auditoria interna identifica e avalia os riscos de controle e realiza auditorias de departamentos e processos para avaliar a adequação e eficácia dos controles internos.

Todos os chefes de departamentos e atividades são responsáveis pela avaliação de riscos e projeção e operação dos controles na área pela qual são responsáveis. Os controles devem ser destinadas a promover os seguintes objetivos tradicionais: (1) salvaguardar os ativos; (2) mitigar os riscos; (3) garantir a gravação adequada das operações financeiras; (3) gerar informações financeiras precisas e

oportunas; e (4) promover a eficiência operacional. As políticas e procedimentos adotados para satisfazer esses requisitos deverão estar por escrito.

O vice-presidente e o controlador irão realizar uma avaliação anual da funcionalidade e custo-benefício dos sistemas de controle interno, proporcionando garantia razoável da integridade de todos os processos fiscais registrados no livro geral submetido à agência da comunidade, inseridos nas demonstrações financeiras, em conformidade com leis e regulamentos de administração dos ativos.

A fim de manter a exatidão e integridade dos registros de contabilidade da Universidade, a associação do vice-presidente e controlador tem a autoridade para:

1. Exigir que os registros contábeis ou financeiros sejam enviados por todos os funcionários dentro de um prazo razoável;
2. Rever procedimentos e políticas financeiras departamentais e exigir que eles sejam ajustados;
3. Revisar, testar e revisar as atividades departamentais de controle interno.

A controladoria irá gerir o programa de controle interno da Universidade. Isso inclui documentação, avaliação e testes de controles em âmbito da agência entre os cinco componentes do controle interno: (1) Ambiente de controle; (2) Avaliação de risco; (3) Atividades de controle; (4) Informação e comunicação; e (5) Monitoramento.

A controladoria irá rever e testar a documentação dos controles de transação aplicáveis aos processos fiscais significativos. Os planos de ação corretivos serão desenvolvidos e enviados para o departamento de contas, juntamente com a certificação anual da ARMICS.

O responsável pela auditoria interna e gestão de serviços irá realizar avaliações de risco periódicas, desenvolver e implementar planos de auditoria para examinar e avaliar os controles internos e fornecer relatórios de gestão à universidade sobre os resultados de tais auditorias.

4.3.3 Responsabilidade dos dekanos, diretores, vice-presidentes e gerentes dos departamentos

A estrutura da George Mason difere das universidades brasileiras. No anexo 4, está o organograma da universidade no qual se pode visualizar a localização de cada personagem da composição hierárquica dessa instituição. Dekanos, diretores, vice-presidentes e gerentes de departamentos são responsáveis por:

- (1) manutenção por escrito de políticas e procedimentos que são considerados necessários para completar a política de salvaguarda e controle de todos os equipamentos de sua propriedade e em conformidade com esta política administrativa;
- (2) custódia dos equipamentos que foram atribuídos ao setor, fornecendo informações ao escritório geral de contabilidade para viabilização de inventários;
- (3) garantia de que todos os equipamentos sob sua custódia estão devidamente salvaguardados e sob controle; e
- (4) relato de mudanças de *status* (aquisição, transferência entre departamentos, disposição, canibalização, destruição, perda, roubo etc.) de equipamentos tombados (i. e. código de barras) para o escritório geral de contabilidade, prontamente (no prazo de 30 dias). Certas discrepâncias (perdas inexplicáveis, possíveis furtos, danos, destruição etc.) devem ser comunicadas, logo que se descobriu, à polícia da Universidade e gestão de riscos bem como à contabilidade geral.

A Contabilidade geral é responsável por assegurar que corretamente são mantidos registros do equipamento para a realização de inventários periódicos com a assistência do departamento de pessoal. A Polícia da Universidade irá investigar possíveis roubos, desaparecimentos misteriosos etc. de equipamentos da Universidade.

O escritório de gestão de risco irá processar reclamações de seguro por roubos de equipamentos, acidentalmente perdidos, danificados, ou destruídos. A apólice de

seguro da Universidade exclui cobertura para desonestidade de empregado, desaparecimentos inexplicáveis (misteriosos) e perdas e carências divulgadas quando forem feitos inventários.

4.3.4 Princípios de investigação da Universidade George Mason

Dentro da estrutura da George Mason, existe uma figura denominada Principal Investigator (PI). Um PI é um indivíduo designado pela Universidade com um nível apropriado de autoridade e responsabilidade para o bom desenrolar da pesquisa, incluindo o uso adequado dos fundos e requisitos administrativos, tais como a apresentação de relatórios do progresso científico para a agência de financiamento. Se a Universidade designa vários investigadores principais para um projeto, eles compartilham a autoridade e a responsabilidade para liderar e orientar a investigação, intelectual e logisticamente. Nem a Agência nem a Universidade atribuem qualquer diferença na estatura científica para docentes que servem como múltiplos PI.

A política de investigação aborda as qualificações, funções e responsabilidades de um PI na Universidade George Mason. Em 24 de setembro de 2007, o escritório de ciência e tecnologia do escritório executivo do Presidente expandiu a orientação federal sobre este assunto em um anúncio intitulado “reconhecimento da investigação de múltiplos PIs em projetos de pesquisa financiados pelo governo federal”. O anúncio exige que todas as agências de pesquisa federal reconheçam vários PIs para atuarem em projetos de pesquisa (bolsas e contratos). Propõe que as instituições adotem essa abordagem para conduzir a pesquisa. O anúncio descreve as funções centrais e responsabilidades de um PI e requer que cada agência de financiamento poste seu plano para implementar o início da política em 2008.

Se a Universidade designar vários PIs para um projeto, designará um deles como o investigador principal de contato. A essa pessoa é que os funcionários da Agência enviarão todas as comunicações relacionadas com os aspectos científicos, técnicos e orçamentais do projeto.

A respeito da administração do projeto, um PI tem um número de responsabilidades específicas. Ele é responsável por assegurar que cada pesquisador

da faculdade identificado na proposta do projeto contribui com algum nível de esforço, pago ou não pelo patrocinador.

Como se pode observar, é uma abordagem bem estruturada de adoção de controles. Os recursos são disponibilizados, mas a instituição precisa demonstrar que tem condições de aplicá-los adequadamente no plano inicial proposto. É uma cultura de controles que parece funcionar sem constrangimentos.

Para a prática desses controles, a universidade dispõe de alguns procedimentos estabelecidos que denomina de “gerenciamento de registros”. Isto vem a ser o processo administrativo econômico e eficiente para o gerenciamento de informações em todo o seu ciclo de vida: da criação a sua disposição final (destruição ou preservação). Também é um processo de manutenção de informações em um formato que permita o acesso constante.

Os registros da Universidade são qualquer documento ou grupo de documentos relacionados a um assunto específico ou transação criado ou acumulado durante o curso do negócio público ou universidade. Os registros podem ser feitos em uma variedade de formatos, incluindo papel, e-mail, bancos de dados, microfilme, outros meios eletrônicos, *sites*, fotografia, áudio, imagens de movimento ou gravações em vídeo. A George Mason University dispõe de uma central de registros que utiliza um armazenamento de baixo custo.

O gerente de registros da Universidade é o Records Management Officer designado oficialmente pela George Mason University. De acordo com a lei de registros públicos da Virgínia (código da Virgínia § 42. 1-76 e segs.), as responsabilidades deste gerente incluem:

1. Implementação do programa de gerenciamento de registros da universidade em consonância com as políticas de registros e procedimentos estabelecidos pelo gerenciamento de registros e de imagem da divisão de serviços da biblioteca de Virgínia;
2. Gerenciamento e operação da central de registros da Universidade;
3. Orientação e treinamento sobre o papel e procedimentos de gerenciamento de registros eletrônicos, condições e utilização de formulários adequados, conforme necessário, trabalhando com os coordenadores de registros dos

departamentos, na manutenção do programa de gerenciamento de registros de universidade;

4. Estabelecimento de agenda de divulgação de informações referentes à retenção geral e disposição de horários aos membros da comunidade universitária para auxílio no levantamento de registros que são exclusivos da George Mason University, para compilar e implementar a exata e atual retenção e disposição de registros;
5. Auxílio na identificação de registros que podem ser destruídos em conformidade com as diretrizes de retenção e aprovação da destruição de registros precisa e revisão dos formulários do certificado de destruição de registros (RM-3), em conformidade com a política e procedimentos da biblioteca de Virgínia;
6. Identificação de registros vitais, inativos e permanentes, garantindo que os registros sejam mantidos corretamente, protegidos e acessíveis para o cumprimento do tempo aplicável em programações de retenção e eliminação de registros;
7. Participação nas decisões relativas à reformatação e armazenamento de registros, coordenando e aprovando a transferência de registros de armazenamento temporário ou arquivamento na biblioteca da Virgínia;
8. Auxílio, quando necessário, na preparação e proteção de registros da Universidade em caso de desastre.

Percebe-se, nessas atribuições, a seriedade que é dada às informações e ao seu registro. A gestão da informação é importante na administração de uma instituição. Qualquer processo de tomada de decisões precisará de dados reais, precisos e atuais para que o direcionamento da organização seja ancorado em análises que lhe dê garantia de ter adotado o melhor caminho.

Outro aspecto a ser considerado é que todas essas iniciativas da universidade obedecem a uma política do estado da Virgínia, que valoriza a informação e a atuação da controladoria.

A assimetria de informações é uma perspectiva da teoria da agência que chama a atenção para a necessidade do principal conhecer como os processos gerenciais

são desenvolvidos pelo agente de forma a maximizar a satisfação de seus interesses. Uma vez que o agente público é escolhido pelo principal (povo) por meio de seu voto, ele precisa ser informado para ficar seguro de que seus administradores e funcionários estariam trabalhando com eficácia em busca de seus objetivos (SLOMSKI, 2009).

Nesta universidade, que segue as políticas governamentais estabelecidas pela nação e mais especificamente pelo estado da Virginia ao qual está vinculada, observa-se o interesse em combater esta assimetria informacional, produzindo relatórios gerenciais e de prestação de contas à população.

4.4 DISCUSSÃO DAS SUPOSIÇÕES INICIAIS DO ESTUDO

O levantamento de dados para a realização deste estudo trouxe a confirmação das suposições iniciais formuladas no início do trabalho. Neste item, vai-se construir uma análise em que, a partir dos dados observados referendados por reflexões de estudiosos, os argumentos elaborados como suposições do estudos serão ratificados.

4.4.1 Os sistemas de controle foram criados por influências externas do FMI

Partiu-se do pressuposto que os sistemas de controle foram criados atendendo a uma legislação que foi exarada a partir de influências externas do Fundo Monetário Internacional que, por ter sido órgão financiador, influenciava os rumos políticos da nação, na década de 1980 e 1990.

Obviamente, que as pessoas que, hoje, atuam como *controllers* nas prefeituras estudadas, não são testemunhas do período em que as leis que exigem o estabelecimento de controles internos nos órgãos públicos, foram sancionadas. Não podem, portanto, afirmar se a legislação teve base gerencial ou fiscal, contudo elas podem emitir opinião a respeito do direcionamento dos dados que registram e divulgam na controladoria em que trabalham.

Todas as pessoas entrevistadas confessaram que os relatórios emitidos são encaminhados ao prefeito, para ciência e assinatura, objetivando posterior envio ao Tribunal de Contas do Município. Ora, se houvesse algum objetivo gerencial, diriam que decisões os titulares do Poder Executivo tomam a partir das informações que lhes encaminham.

Na análise da legislação que estabelece a exigência dos controles internos, observa-se que, apesar de haver a recomendação da implantação dos controles internos, há uma preocupação fiscal de atuação da auditoria.

- **Constituição Federal de 1988** – no seu art.70, da seção IX do capítulo I do título IV, fala da “fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta”. Então, já no texto há a ênfase fiscal. Quando se refere aos aspectos a serem observados, são destacados “quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercido pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder”. Ao enfatizar a economicidade, poderia estar implícito algum aspecto gerencial, por conta da gestão dos recursos públicos escassos, mas não se tem testemunhado muito empenho neste âmbito.
- **Constituição do Estado da Bahia** – no seu artigo 90, como foi destacado, institui a obrigação de haver um sistema de controle interno integrado entre os Poderes Executivos, Legislativo e Judiciário. Nesta constituição, há uma emissão de busca de eficiência e eficácia na atuação deste sistema, porém, na prática, não parece estar sendo seguido o que a lei estabelece. Vê-se que o estado da Bahia não tem nem controladoria em funcionamento. A atuação do Poder Legislativo tem o auxílio do Tribunal de Contas, na fiscalização das contas públicas.

Há a implantação de instrumentos de planejamento, a partir da Constituição de 1988, mas o PPA, que equivale a um planejamento estratégico, é um plano efetuado para um prazo de longo prazo de quatro anos, o que impede uma programação de ações para um período de dez anos como ocorre nos Estados Unidos da América.

Isso possibilita não só ao governo ter um curso de ação, como a toda a sociedade por conhecer o caminho adotado pelos governantes.

- **Lei de Responsabilidade Fiscal** – a Lei nº. 101/2000 passou a exigir uma efetividade de controles, mas essas ações são executadas pelo Poder Legislativo, com o auxílio do Tribunal de Contas, num aspecto *pos factum*, sem haver o exercício do controle preventivo que antecipa as possíveis falhas administrativas.

Em seu art. 48, exige transparência da gestão fiscal, dando

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.

O que se viu, na análise dos *sites* da transparência das prefeituras estudadas, é que os dados estavam desatualizados. As informações não estavam em tempo real e os dados em muitos deles eram colocados em forma difícil de entendimento para o cidadão sem muito cultura. Até os participantes da pesquisa, público graduado em profissões de conhecimento técnico suficiente para a compreensão do que está divulgado, afirmou não acessar o *site* para acompanhar as informações governamentais.

- **Resolução nº. 1120/05 do Tribunal de Contas dos Municípios (TCM) do estado da Bahia** – já se destacou nesta tese, as alíneas *c* e *d* do caput desta resolução, que constituem os Sistemas de Controle Interno Municipais peças fundamentais para a realização de gestões responsáveis e transparentes. A análise dos *sites* deu uma visão de que esta transparência ainda é incipiente.

A análise da legislação transparece o aspecto fiscal implícito nos ditames da lei. Os argumentos dos teóricos analisados na Fundamentação Teórica deste estudo deixaram clara a preocupação governamental de equilíbrio orçamentário, atendendo ao pensamento neoliberal vigente na época, incitando o controle dos gastos públicos, porém não incentivando a eficiência desses gastos, zelando pela qualidade das escolhas realizadas na aplicação dos recursos públicos.

Bresser Pereira (1996, p.136), comentando os impactos da atuação do FMI no período de 1980 a 1990, destaca:

Os esquemas de redução da dívida deveriam ser avaliados com base em um padrão de restauração do crédito do país devedor. Especificamente, a redução da dívida deveria ser ampla o bastante para cumprir as seguintes metas: (1) permitir que os países devedores sirvam à dívida externa segundo bases contratuais revisadas sem a necessidade de refinanciar o pagamento dos juros; (2) permitir que o setor privado dos países devedores possa atrair créditos à produção, ao comércio externo e ao financiamento de projetos, em uma base descentralizada.

Esse comentário de Bresser Pereira evidencia a influência que o FMI tinha sobre os países, num esforço de que os nações devedoras adotassem medidas que lhes garantissem cumprir as bases contratuais. Mais adiante, este autor ressalta:

No Brasil, onde a inflação inercial era particularmente forte, o FMI apoiou — informalmente, em 1990, e formalmente, em 1992 — planos ortodoxos de estabilização que apenas causaram recessão e não controlaram a taxa de inflação. [...]A culpa pelo fracasso em baixar a inflação foi então atribuída à incapacidade do governo em cumprir as metas monetárias e ao ajuste fiscal insuficiente. Admitidamente, o ajuste fiscal poderia (e deveria) ter sido mais rigoroso do que foi (BRESSER PEREIRA, 1996, p.215).

Este trecho coaduna com as reflexões de Santos e outros (2001,p.04), quando afirmam “ser fundamental vender a ideia de contenção monetária e orçamento fiscal equilibrado; caso contrário, os desequilíbrios nas finanças conduziriam à instabilidade do sistema com inflação e desemprego”.

A incapacidade governamental, em cumprir as metas monetárias admitida pelo FMI e os débitos que os países tinham com esta organização, lhe davam o direito de ingerência na política econômica dos países, predeterminando os posicionamentos a serem seguidos. A relação do FMI com o Brasil motivou uma série de estudos e reflexões e Berti (1999, p.19) destacou a ajuda do FMI, com consequências preocupantes para os países que a adotasse

Os programas do FMI se tomaram o complemento lógico para aqueles países que desejassem o reescalamento de suas dívidas. Porém não se deve interpretar a ajuda financeira do FMI como um benção que irá resolver todos os problemas dos países em dificuldades, pois esses programas de ajuste sempre vêm acompanhados de políticas recessivas que impõem grandes custos sociais aos países que adotam este tipo de programa. Deve-se entender que o programa do Fundo é de corte ortodoxo, portanto defende o corte de gastos, desvalorização da moeda e a elevação da taxa de juros, além do que é necessário salientar que os programas do FMI objetivam o ajuste

rápido do balanço de pagamentos e não a resolução de problemas estruturais.

Esta autora está observando o que Santos e outros (2001) já haviam ressaltado em suas reflexões e que, nesta tese, se colocou como argumento para a criação da Lei nº. 101/2000 – denominada Lei de Responsabilidade Fiscal, de grande valia no estabelecimento de controles dos gastos públicos.

Reforçando a ideia de subordinação dos países devedores ao FMI, Resende (2001, p.03) destaca

quando surge a crise, os credores, escudados no FMI, forçam os países devedores a tomar drásticas medidas monetárias e fiscais, independente do seu efetivo grau de responsabilidade na sua geração, ou dos penosos efeitos colaterais que tais medidas têm para a sociedade.

Esta consideração de Resende foi feita, justamente, no período em que foi emanada a LRF. Vale ressaltar sua expressão em destacar a obrigação dos países em “tomar drásticas medidas monetárias e fiscais”. Então, pode-se deduzir que, pode ter sido exigido ao Brasil, a emissão de uma Lei que controlasse os gastos públicos de forma que o pagamento da dívida fosse garantido.

Resende (2001, p.04), em outro trecho, continua seus argumentos de pressão sobre os países, quando destaca

Nos países em desenvolvimento e nos outrora países socialistas, em geral a maior parcela da dívida é externa e o seu extraordinário crescimento é atribuído a uma política fiscal inadequada. O argumento é que as pressões políticas que estimulam o aumento de gastos não patrocinam, simultaneamente, o aumento de impostos necessário para financiá-los.

No pensamento deste autor, os governantes sofrem pressões políticas para aumentarem os gastos, mas não têm a arrecadação compatível para cobrir as despesas ou investimentos necessários. E continua, expressando o raciocínio do FMI a respeito dos déficits fiscais

O FMI reconhece que uma política fiscal expansionista pode ter efeitos benéficos para o desempenho da economia durante algum tempo, sobretudo se o quadro geral é recessivo. Entretanto, o Fundo acredita que os déficits fiscais prejudicam o desempenho da economia por acarretar aumento da dívida pública, afetar negativamente as expectativas e reduzir o investimento, o que inviabiliza o crescimento econômico

sustentável.

O argumento utilizado por este autor que confirma a ingerência do FMI é quando ele afirma:

A nem sempre eficaz solução proposta pelo FMI é simples e dolorosa: para reduzir o déficit fiscal e conter a explosão da dívida pública, é necessário aumentar impostos ou reduzir despesas não financeiras e, dessa forma, compensar o aumento em bola de neve na despesa com juros – o intocável serviço da dívida (RESENDE, 2001, p.05).

Então, confirma-se a suposição de que o enquadramento dos estados e municípios brasileiros ao esforço de ajuste empreendida pelo governo federal era algo recomendado pelo próprio FMI desde os anos 80 do século passado, como ressaltaram Santos e outros, como resultado de sua pesquisa “Esgotamento do Padrão de Financiamento e Crise Fiscal do Estado Brasileiro”, financiada pelo CNPq.

4.4.2 A atuação da controladoria governamental pública está mais voltada para o atendimento da legislação do que para sua utilização gerencial no processo de governança pública.

Nos itens anteriores, quando foram discutidas as entrevistas e os resultados das pesquisas nos Conselhos Profissionais e feita a comparação com os procedimentos utilizados nos Estados Unidos, viu-se que as controladorias municipais só observam aquilo que a legislação obriga, mais especificamente os ditames da Lei nº. 101/00 - LRF e a Resolução nº 1120/05 do TCM, que dispõe sobre a criação, a implementação e a manutenção de Sistemas de Controle Interno nos Poderes Executivo e Legislativo municipais, e dá outras providências.

Foi destacado no item 4.1 desta tese, uma observação de um prefeito que caracteriza bem a preocupação fiscal dos atos da controladoria, quando ele afirma: “faça tudo para eu não ser preso”. Se houvesse preocupação gerencial, ele se dirigiria ao *controller* e exigiria informações que lhe ajudasse a tomar decisões e a controlar a qualidade dos gastos públicos.

Confirma-se a suposição de atendimento à legislação, ficando clara a falta de cultura de práticas de controles internos e a necessidade de uma prestação de contas à comunidade do destino que vem sendo dado aos recursos públicos. Na atualidade, exige-se uma controladoria atuante para dar subsídios gerenciais aos governantes, porém que parece distante de ser compreendida pelos integrantes da cúpula governamental nos municípios estudados.

4.4.3 Nos municípios estudados, a aplicação de práticas de governança é, ainda, incipiente

A prática da governança exige transparência dos governantes municipais e este princípio pode ser entendido como a prática da *accountability* pública com a necessária divulgação e publicação das contas públicas, avaliação de projetos com participação popular e outros aspectos de transparência na gestão que vão além da legislação vigente, como por exemplo, a divulgação de projetos e a aprovação popular das propostas de orçamento municipal (VIANA, 2010, p.110).

Na análise realizada no item 4.2 desta tese, viu-se que os *sites* das prefeituras analisadas deixavam muito a desejar, com informações defasadas e muitas vezes incompreensíveis. A transparência na gestão estava longe de ser a ideal. Quando foram analisados os *sites* do governo da Virginia nos Estados Unidos e observadas as informações e as projeções que eles disponibilizam para os seus cidadãos, viu-se que nós estamos muito atrasados e que precisamos tratar a sociedade com mais respeito, uma vez que são os impostos arrecados pelos contribuintes que são aplicados sem nenhuma clareza e sem critérios claros e disponibilizados à população.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Iniciou-se este estudo, pretendendo-se refletir sobre a controladoria na área pública e verificar como atuam estes órgãos implantados em algumas prefeituras de municípios do estado da Bahia, observando se elas têm colaborado com a efetividade da governança nas instituições públicas, uma vez que quinze anos já se passaram da promulgação da Lei nº. 101/00.

Ao final deste estudo, pode-se inferir que os objetivos iniciais foram atendidos, uma vez que se observou como atuam as controladorias implantadas em algumas prefeituras de municípios do estado da Bahia: Salvador, Feira de Santana, Camaçari e Madre de Deus. Conclui-se que, apesar de estarem dispostas de unidades administrativas, denominadas de controladorias, elas não têm colaborado com a efetividade da governança nas instituições públicas, uma vez que têm cumprido estritamente o que a Lei 101/00 estabelece.

Os prefeitos, chefes dos Poderes Executivos, têm uma preocupação de ter suas contas aprovadas pelo Tribunal de Contas dos Municípios e, posteriormente, pelo Poder Legislativo de sua cidade. Usam a controladoria como estágio anterior a análise desses órgãos, até por medo de algo sair errado no âmbito de sua prefeitura, no período de seu mandato, e ele venha a ser punido por este evento.

Retomando-se os objetivos específicos, pode-se afirmar que eles foram alcançados.

- (1) Conheceram-se as principais práticas da controladoria nas organizações estudadas e foi visto que elas precisam evoluir para dar a esta unidade administrativa a importância que deveriam ter na gestão da instituição pública. As controladorias não se envolvem no planejamento, não têm a responsabilidade de atualizar o portal da transparência do município com dados para divulgar à comunidade os atos do governo. Não emitem relatórios gerenciais ao prefeito como apoio para sua tomada de decisão. Apenas, lhe passam o relatório a ser encaminhado ao TCM, para seu conhecimento e assinatura.

- (2) Pesquisou-se como os Estados Unidos da América, um país desenvolvido, utiliza a controladoria na gestão pública. Viu-se que há uma cultura de *accountability*, proporcionando ao povo americano o conhecimento das políticas públicas adotadas e o direcionamento dos recursos arrecadados.

Ao se investigar os procedimentos adotados pelas controladorias nos Estados Unidos da América, pôde-se registrar o importante papel que é reservado a estes órgãos. Pode-se ter, como exemplo, o comportamento do povo americano na valorização dos controles e da prestação de contas da atuação governamental, amplificando a área de trabalho da administração política que se debruça sobre o *modus operandi* das relações organizacionais para alcançar os objetivos institucionais.

- (3) Foram comparadas as práticas adotadas às recomendadas pelos estudiosos da área gerencial e contábil e observou-se que os procedimentos administrativos atribuídos às controladorias estão distantes de tornar o *controller* “o navegador que cuida dos mapas de navegação” na analogia de Heckert e Wilson (1963), quando comparam a gestão da organização ao comando de um navio. Os chefes dos Poderes Executivos estudados vêm atuando sem deter as informações que a controladoria poderia lhe disponibilizar, como suporte para o alcance da estratégia escolhida.

O *status* da controladoria de colocá-la como unidade administrativa ligada diretamente ao prefeito, como recomenda a legislação e os teóricos pesquisados, tem sido cumprido em três municípios escolhidos para o desenvolvimento do estudo. A prefeitura de Salvador, que já havia recebido advertências do TCM por conta da localização da controladoria subordinada ao Secretário da Fazenda, modificou sua estrutura colocando sua controladoria subordinada à assessoria de comunicação desta Secretaria. É de se lamentar que, justamente, os Poderes Executivo e Legislativo da capital do Estado tenham uma compreensão tão pequena da importância gerencial que a atuação desta unidade administrativa proporcionaria aos seus gestores.

- (4) A controladoria não reflete a real transparência das práticas governamentais. Como se viu no capítulo de análise dos dados, os portais

de transparência dos municípios estão deixando a desejar, com informações defasadas, sem clareza para a comunidade, sem uma análise retrospectiva e projetiva para que todos os usuários e interessados nos dados públicos tenham uma noção do desempenho governamental. A responsabilidade da alimentação dos dados nos *sites* da transparência das prefeituras estudadas não é atribuída à controladoria.

Como se destacou no capítulo de análise, as suposições iniciais deste estudo foram confirmadas. Viu-se que o enquadramento dos estados e municípios brasileiros ao esforço de ajuste empreendido pelo governo federal era algo recomendado pelo próprio FMI desde os anos 80 do século passado. Autores pesquisados reforçaram que, escudados neste organismo internacional, os países devedores foram forçados a tomar drásticas medidas monetárias e fiscais, independente do seu efetivo grau de responsabilidade na sua geração, ou dos penosos efeitos colaterais que as medidas provocariam à sociedade.

Outra suposição confirmada foi a de que a atuação da controladoria governamental pública está mais voltada para o atendimento da legislação do que para sua utilização gerencial no processo de governança pública. Já destacamos que o papel das controladorias nos municípios estudados está distante do que elas poderiam desempenhar. Portanto, elas vêm atuando como uma etapa anterior à análise do TCM, confirmando outra hipótese, a de que nos municípios estudados, a aplicação de práticas de governança é, ainda, incipiente.

Quanto à Teoria da Agência, observou-se que, neste estudo, nem a comunidade se vê como o principal que precisa ter informações da aplicação de seus recursos, pois os participantes da pesquisa, por meio dos Conselhos profissionais que colaboraram com a investigação, não usavam buscar, nos portais da transparência, os dados governamentais, apesar de afirmarem que acessavam a *internet* para informar-se sobre as decisões governamentais; nem os governantes têm essa noção de que precisam prestar contas de seus atos porque eles são agentes eleitos para administrar os bens públicos e gerenciá-los de forma que as necessidades da sociedade sejam atendidas.

Pela amostra estudada, pode-se afirmar que muito precisa ser feito na busca de implementação de controles internos que possam facilitar a gestão dos bens públicos de forma a garantir que os recursos da comunidade sejam aplicados, buscando-se a qualidade do gasto e seu direcionamento naquilo que foi previamente planejado.

Esta tese apresenta o resultado de uma pesquisa realizada em apenas quatro municípios. Recomenda-se sua replicagem em outras prefeituras deste e até de outros estados, para verificação se os resultados se confirmam.

Encerra-se, portanto, este estudo na esperança de que as modificações gerenciais exigidas para promover a transparência na gestão da coisa pública sejam realizadas de forma que se possa construir um Brasil com seriedade, onde se testemunhe a colocação do cidadão no mais alto nível da hierarquia da estrutura pública, digno de receber informações sobre o destino de seus recursos.

REFERÊNCIAS

- AFFONSO, Rui. A Crise da Federação no Brasil. In *Ensaio*. FEE. Porto Alegre: (15) 2: 321-337, 1994.
- ALCHIAN, A. A. & DEMSETZ, H. Production, Information Cost and Economic Organization. *AER*. 62, pp 777-795, Dec.1972.
- ALMEIDA, Lauro B de, PARISI, Cláudio e PEREIRA, Carlos Alberto – Controladoria. In CATELLI, Armando (Coord.). *Controladoria: Uma abordagem da GECON*. São Paulo: Atlas, 1999 (p. 369 a 381).
- ALMEIDA, Marcelo C. – *Auditoria: Um Curso Moderno e Completo*. São Paulo: Atlas, 2007.
- ALVES, Luiz Roberto e CARVALHO, Marcelo – *Cidades: Identidade e Gestão*. São Paulo: Saraiva, 2009.
- ANDRADE, Andrade e ROSSETI, José P. – *Governança Corporativa*. São Paulo: Atlas, 2006.
- ANDREWS, Rhys et al. *Strategic Management and Public Service Performance*. New York: Palgrave Macmillan, 2012.
- BABIC, V. Corporate governance problems in transition economies. Winston-Salem: Wake Forest University, *Social Science Research Seminar*, 2003.
- BAHIA. *Constituição do Estado da Bahia*. Promulgada em 05 de outubro de 1989. Disponível em www.mpba.mp.br/institucional/legislacao/constituicao_bahia.pdf. Acesso em 14/09/2011.
- BARBOSA, Jorge M. - *A harmonização contábil das NICSP na contabilidade pública: o caso do Brasil e Portugal*. Tese de Doutorado em Contabilidade defendida junto ao programa da Escola de Economia e Gestão da Universidade do Minho.
- BARRETO, Maria da Graça Pitiá – *Controladoria na Gestão: a relevância dos custos da qualidade*. São Paulo: Saraiva, 2008.
- BERLE, Adolf; MEANS, Gardiner. *The modern corporate and private property*. New York: Macmillan, 1932.
- BERTI, Sílvia Fernanda. *O Brasil e o FMI na década 80 e 90: uma síntese das negociações*. TCC – UNICAMP, 1999.
- BEZERRA FILHO, João E. – *Orçamento Aplicado ao Setor Público: Abordagem Simples e Objetiva*. São Paulo: Atlas, 2012.

BIELSCHOWISKI, Ricardo. *Pensamento econômico brasileiro: o ciclo ideológico do desenvolvimentismo*. Rio de Janeiro: Ipea/Inpes, 1988.

BORINELLI, Márcio Luiz – *Estrutura Conceitual da Controladoria: Sistematização à luz da teoria e da práxis*. Tese de Doutorado em Controladoria e Contabilidade defendida junto ao Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. 341 páginas. São Paulo: USP, 2006.

BOYNE, George A. et al. *Public Service Performance – Perspectives on Measurement and Management*. New York: Cambridge University Press, 2010

BRASIL. *Lei Complementar nº 131*, de 27 de maio de 2009. Disponível em [Http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf](http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf).

_____. *Constituição Federal do Brasil*. Promulgada em 1988.

_____. Lei 101/2000. *Lei da Responsabilidade Fiscal*. Disponível em www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em 14/09/2011.

_____. Lei nº. 12.527/11. Regula o acesso a informações públicas. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm

BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos. *Crise Econômica e a Reforma do Estado no Brasil: para uma nova interpretação da América Latina*. São Paulo: Editora 34, 1996

_____. Do Estado Patrimonial ao Gerencial. In SACHS et al. *Brasil: um século de transformações*. São Paulo: Companhia das Letras, 2001, p. 222 a 259.

BROUSEAU, E. Les theories des contrasts: une revue. IN *Revue d'Economie Politique*, 103 (1), p. 1-81, janv./févr. 1993.

BUSHMAN, Robert M. & SMITH, Abble. Financial Accounting Information and Corporate Governance. *Journal of Accounting and Economics* 32, pp 237-333. 2001.

CADBURY, Adrian. The future of governance; the rules of the game. *Journal of General Management*, v. 24, 1999.

CAMPIGLIA, Américo Oswaldo e CAMPIGLIA, Oswaldo Roberto – *Controles de Gestão*. São Paulo: Atlas, 1995.

CARDOSO, Ricardo L e MARTINS, Vinicius A. Hipótese de Mercado Eficiente e Modelo de Precificação de Ativos Financeiros. IN IUDICIBUS, Sergio de e LOPES, Alexandro B. *Teoria Avançada da Contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2004.
 CATELLI, Armando (Coord.). *Controladoria: Uma abordagem da GECON*. São Paulo: Atlas, 1999.

CERVO, Amado L. e BERVIAN, Pedro A. *Metodologia Científica*. São Paulo: Prentice Hall, 2002.

COASE, Ronald. The Nature of Firm. In *Economics*. New Series, V. 4. No. 16. Nov/1937. pp. 386-405.

CONSELHO FEDERAL DE ADMINISTRAÇÃO (CFA). Disponível em www.cfa.org.br. Acesso em 14/09/11.

CONTADOR, Cláudio Roberto. O liberalismo moderno como ideal filosófico e político. In: *A crise do bom patrão*. Campinas: Cedes/Anpec, sem data.

CRUZ, Flávio da (Org.). *Comentários à Lei 4320*. São Paulo: Atlas, 2008.

DANTAS, José Alves, RODRIGUES, Fernanda Fernandes, MARCELINO, Gileno Fernandes, LUSTOSA, Paulo Roberto Barbosa - Custo-benefício do controle: proposta de um método para avaliação com base no COSO. IN *Contabilidade, Gestão e Governança* - Brasília · v. 13 · n. 2 · p. 3 - 19 · mai/ago 2010

DE TONI, Jäckson. Reflexões sobre as possibilidades do planejamento no setor público – do orçamento participativo ao planejamento estratégico. IN *Revista Ensaios* (FEE), Porto Alegre: v.23, p.949 - 976, 2002.

DIAS FILHO, José Maria e MACHADO, Luiz Henrique B. Abordagens da Pesquisa em Contabilidade. In IUDÍCIBUS, Sérgio de, LOPES, Alexsandro Brodel. *Teoria Avançada da Contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2004.

DIXIT, Avinash. Incentives and Organizations in the Public Sector. In *Journal of Human Resources*, Vol. 37.No. 4, 2002, pp 696-727.

_____ Incentives and Organizations in the Public Setor – an Interpretative Review do *Journal Division* da University Wisconsin Press, 2009

DRAIBE, Sônia. *Rumos e metamorfoses: Estado e industrialização no Brasil (1930/1960)*. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 1985.

DRÜKE, Helmut. Can E-Government Make Public Governance More Accountable? In SHAH, Anwar. *Performance Accountability and Combating Corruption*. Washington, D.C.: The World Bank, 2007.

FAHLEANBRANCH, Rudiger & STULZ, René M. Bank.CEO incentives and the credit crisis. *Journal of Financial Economics*, 99, 2011. pp 11-26.

FAMA, E. F. Agency Problems and the Theory of the Firm. *Journal of Political Economy*, v. 88, no. 2, 1980.

FARIA, José Eduardo. Poucas Certezas e Muitas Dúvidas: o Direito depois da Crise Financeira. In *Revista do Direito GV* 5121. São Paulo: jul-dez/2009. pp: 297-324.

FIGUEIREDO, Sandra e CAGGIANO, Paulo César. *Controladoria: Teoria e Prática*. São Paulo: Atlas, 1997.

FURTADO, Celso. Quando o futuro chegar. In SACHS *et al.* *Brasil: um século de transformações*. São Paulo: Companhia das Letras, 2001.

GAO US. Government Accountability Office. Disponível em <http://www.gao.gov/products/GAO-14-343SP>

GEORGE MASON UNIVERSITY. Disponível em www.gmu.edu

GIACOMONI, James. *Orçamento Público*. 16 ed. São Paulo: Atlas, 2012.

GIAMBIAGI, Fábio e ALÉM, Ana Cláudia. *Finanças Públicas: teoria e prática no Brasil*. 3ª. Edição. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

GIL, Antônio Carlos. *Métodos e Técnicas de Pesquisa Social*. São Paulo: Editora Atlas, 1999.

GOMES, Josir Simeone e SALAS, Joan M. Amat. *Controle de Gestão*. São Paulo: Atlas, 1997.

GONÇALVES, Carlos Alberto e MEIRELLES, Anthero de Moraes. *Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração*. São Paulo: Atlas, 2004.

GUDIN, Eugênio. *Princípios de economia monetária*. V. 2. Rio de Janeiro: AGIR, 1965.

HECKERT, J. Brooks e WILLSON, James D. *Controllership*. 2ª. ed. NY: Ronald Press, 1963.

HEGEL, G.W.F. — *Textos dialéticos* – selecionados e traduzidos pelo Prof. Djacir Menezes. Rio de Janeiro: Zahar Editores, 1969.

HENDRIKSEN, Eldon S. e VAN BREDA Michael F. *Teoria da Contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1999.

HITT, Michael A., IRELAND, R. Duane e HOSKISSON, Robert E. — *Administração Estratégica: Competitividade e Globalização*. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2002.

HORN, Murray. J. *Political economy of public administration: institutional choice in the public sector*. Cambridge: Cambridge University Press, 1995

IMONIANA, Joshua Onome. Controle da Gestão Pública. IN ALVES, Luiz Alves e CARVALHO, Marcelo. *Cidades: Identidade e Gestão*. São Paulo: Saraiva, 2009.
JENSEN, Michael C. and MECKLING, William H. Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. Harvard: *Journal of Financial Economics*, October, 1976, V. 3, no. 04, pp 305-360

JENKINS, Rob. 2004. "In Varying States of Decay: The Politics of Anti-Corruption in Maharashtra and Rajasthan." across India's states, ed. Rob Jenkins, 219-52. Oxford: Oxford University Press.

KANITZ, Stephen Charles. *Controladoria: Teoria e Estudo de Casos*. São Paulo: Pioneira, 1976.

KAUFMAN, Daniel. *Myths and Realities of Governance and Corruption*. World Bank Governance Program, Washington, DC, 2005

LAFER, Celso – O Brasil e o Mundo. In SACHS et al. *Brasil: um século de transformações*. São Paulo: Companhia das Letras, 2001, p. 162 a 221.

LANGLEY, Ann. Strategies for theorizing from process data. *Academy of Management Review*, 1999. Vol. 24. No. 4, 691-710.

LAVILLE, Christian e DIONNE, Jean. *A Construção do Saber: Manual de Metodologia da Pesquisa em Ciências Humanas*. Porto Alegre: Artmed; Belo Horizonte: Editora UFMG, 1999.

LOPES, Alexsandro B. A Teoria dos Contratos, Governança Corporativa e Teoria dos Contratos. IN IUDICIBUS, Sergio de e LOPES, Alexsandro B.- *Teoria Avançada da Contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2004.

MANKIW, N. Gregory. *Introdução à Economia*. Tradução da 2ª. Ed. Americana. Tradução de Maria José Cyhlar Monteiro. Rio de Janeiro: Elsevier, 2001.

MARTINS, Gilberto de A. e THEOPHILO, Carlos Renato. *Metodologia da Investigação Científica para Ciências Sociais Aplicadas*. São Paulo: Atlas, 2007.

MARX, Karl e ENGELS, Friedich. *Manifesto Comunista: Karl Marx e Friedich Engels*. Instituto José Luis e Rosa Sundermann, 2003. Disponível em institutojoseluiserosa@iq.com.br

MARX, Karl. *O Capital*. Livro 1 – Vol1. Tradução de Reginaldo Sant'Anna. Rio de Janeiro: Editora Bertrand Brasil S.A, 1989

_____. Manuscritos Econômicos – Filosóficos e outros textos escolhidos. In: Coleção *Os Pensadores* – seleção de textos de José Arthur Giannotti; tradução de José Carlos Brune e outros. 2ª. Ed. São Paulo: Abril Cultural, 1978.

MATHIAS-PEREIRA, José – *Governança no Setor Público*. São Paulo: Atlas, 2010.

MAUSS, Cesar Volnei e SOUZA, Marcos Antonio de. *Gestão de Custos aplicada ao Setor Público*. São Paulo: Atlas, 2008.

MEIRELLES, Hely L. *Direito Administrativo*. São Paulo: Malheiros Editores, 1989

MONKS, Robert A.G.; MINOW, Nell. *Corporate Governance*. 3a. Ed. Oxford: Blackwell, 2004.

- MOYNIHAN, Donald P. and ANDREWS, Matthew. Budgets and financial management. In WALKER, Richard M. BOYNE, George A. and BREWER, Gene A. *Public Management and Performance*. New York: Cambridge University Press, 2010.
- MUNICÍPIO DA CIDADE DE SALVADOR. *Regimento Interno da Controladoria Geral do Município – CGMI* Decreto Nº 19.392/2009.
- MUSGRAVE, Richard A. *A Teoria das Finanças Públicas*. São Paulo: Atlas, 1974. 2 v.
- NASCIMENTO M. Auster, BIANCHI Marcia. Um estudo sobre o papel da controladoria no processo de redução de conflitos de agência e de governança corporativa. In: Congresso de Contabilidade e Controladoria da USP, 2005, São Paulo. *Anais do V Congresso de Contabilidade e Controladoria da USP, 2005*.
- NORTH, Douglas. Institutions. In *The Journal of Economic Perspectives*. Vol 5. No.1 (Winter, 1991) PP. 97-112
- OLIVEIRA, Djalma de P. Rebouças - *Planejamento Estratégico: Conceitos, Metodologia, Práticas*. 13ª. Edição. São Paulo: Atlas, 1999.
- OLIVEIRA, Gilson Batista de. Uma discussão sobre o conceito de desenvolvimento. In *Revista da FAE*. Curitiba: v.5, n.2, p.37-48, maio/ago. 2002
- OLIVEIRA, Luís Martins de - *Controladoria: Conceitos e Aplicações*. São Paulo, Futura, 1998.
- PADOVEZE, Clóvis Luis - *Controladoria Estratégica e Operacional: conceitos, estrutura, aplicação*. São Paulo: Pioneira Thomson, 2003.
- PEREZ JUNIOR, José H., PESTANA, Armando O. e FRANCO, Sérgio Paulo C. - *Controladoria de Gestão*. São Paulo: Atlas, 1995.
- PETERS, B. Guy. Performance-Based Accountability. In SHAH, Anwar. *Performance Accountability and Combating Corruption*. Washington, D.C.: The World Bank, 2007.
- RAINEY, Hal G. and STEINBAUER, Paula. Galloping elephants: developing elements of a theory of effective government organizations. *Journal of Public Administration Research and Theory*, (1999) 9, 1, 1-32.
- RESENDE, Marcelo Lara. O FMI e a Economia Brasileira: parceiros ou inimigos cordiais? In *Friedrich Ebert*, Berlin, 2001.
- ROBERTS, John. Designing incentives in organizations. *Journal of Institutional Economics* (2010), 6: 1, 125–132
- SANTOS, Reginaldo Souza et al. Economia Política e Finanças Públicas no Brasil: a recuperação de um debate. IN Relatório da pesquisa *Esgotamento do padrão de financiamento e crise fiscal do Estado brasileiro*, realizada pelo Núcleo de Instituições e Políticas Públicas (NIPP), vinculado ao Núcleo de Pós-Graduação da Escola de

Administração da Universidade Federal da Bahia; financiada pelo CNPq. Capítulo II. Salvador: período de 1998 a 2001.

_____. *A Crise, o Estado e os Equívocos da Administração Política do Capitalismo Contemporâneo*. Salvador: sem data.

_____. *Finanças Públicas no Brasil: A recuperação de um debate*. Salvador: sem data.

SANTOS, Reginaldo Souza. Em busca da apreensão de um conceito para a administração política. IN SANTOS, Reginaldo Souza (Org.). *A Administração Política como Campo do Conhecimento*. São Paulo-Salvador: Editoras Hucitec/ Mandacaru / FEA, 2009.

_____. *Keynes e a proposta da administração política para o capitalismo – uma crítica aos pressupostos da externalidade do Estado e da Crise Fiscal*. São Paulo: Hucitec, 2010.

SHAH, Anwar. *Performance Accountability and Combating Corruption*. Washington, D.C.: The World Bank, 2007.

SHLEIFERR, Andrew & VISHNY, Robert. A survey of corporate governance. *Journal of Finance*, no. 2, 1997.

SIFFERT FILHO, N. F. *A teoria dos contratos econômicos e a firma*. 1996. Tese (Doutorado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.

SLOMSKI, Valmor. *Controladoria e Governança na Gestão Pública*. São Paulo:Atlas, 2009.

SMITH, Adam. *A Riqueza das Nações*. Coleção PAIDEIA. Vol 1. WMF Martins Fontes, 2003

SUNDER, Shyam. *Theory of accounting and control*. Cincinnati, Ohio: South-Western College Publishing, 1997.

TAVARES, Mauro C. *Gestão Estratégica*. São Paulo: Atlas, 2000.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Manual de Auditoria do TCU. Disponível em www.tcu.gov.br. Acesso em 28/01/2012.

TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS DO ESTADO DA BAHIA. Resolução nº 1120/05. Disponível em www.tcm.ba.gov.br/tcm/Resolucao.aspx. Acesso em 14/09/2011.

USA government. Disponível em www.usa.gov

WALKER, Richard M. BOYNE, George A. and BREWER, Gene A. *Public Management and Performance*. New York: Cambridge University Press, 2010.

WATTS, Ross. L; ZIMMERMN, Jerold. L. *Positive Accouting Theory*.New Jersey: Prentice-Hall, 1986.

_____. Positive Accounting Theory: a Ten Year Perspective. University of Rochester. *The Accounting Review*. Vol 65. No. 1 – jan/1990; pp 131 - 156.

WWW.CFA.ORG.BR Site do Conselho Federal de Administração. Acesso em 29/10/10.

www.ibgc.org.br. Site do Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. Acesso em 27/03/12.

VERGARA, Sylvia Constant – *Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração*. São Paulo: Editora Atlas, 1997.

VIANA, Evandro. *A Governança Corporativa no setor público municipal – um estudo sobre a eficácia da implantação dos princípios de governança nos resultados fiscais*. Dissertação de mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade na Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto da USP. 121 páginas. Ribeirão Preto: 2010.

VIRGINIA.gov.Disponível <http://vaperforms.virginia.gov/extras/maps.php>

APÊNDICE A



UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA

ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO

NÚCLEO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO

ROTEIRO DE PESQUISA

OBJETIVO: Este roteiro objetiva produzir dados para a elaboração de uma tese de Doutorado em Administração da Universidade Federal da Bahia.

PESQUISA COM O *CONTROLLER* E COM PERSONALIDADES DO MUNICÍPIO

IDENTIFICAÇÃO:

NOME:

SEXO: 1. Masculino 2. Feminino

IDADE 1. até 30 anos
2. de 30 a 40 anos
3. de 40 a 50 anos

FORMAÇÃO:

1. O que o(a) Sr(a). entende por controles internos?
2. Qual o papel da controladoria na gestão municipal? Quais as funções atribuídas à Controladoria?
3. O(a) Sr(a) conhece alguma norma que estabeleça as funções da Controladoria? O Manual de Controle Interno da Prefeitura de Salvador atende à necessidade de atuação da Controladoria? Tem alguma crítica a esse Manual?
4. Em caso positivo, o(a) senhor(a) acredita que seja uma importante instrumento de orientação para o trabalho da Controladoria? Sugere outro?
5. Este setor produz algum relatório? Em caso positivo, a quem é enviado?
6. Há informações que são de conhecimento público? Analisar o portal da transparência do Município de Salvador.

7. De que forma a Controladoria vem ajudando ao cumprimento da legislação vigente no município?
8. O TCM produz um relatório a respeito das contas municipais e das verificações feitas *in loco*. Qual a atuação da Controladoria a partir desse registro?
9. Como a Controladoria tem verificado ou orientado a eficiência das operações municipais? Tem algum indicador de qualidade estabelecido?
10. Tem sentido dificuldade no exercício da atividade de controladoria? Os setores dão facilmente as informações solicitadas?
11. A atuação da Controladoria tem alcançado suas finalidades?
 - Avaliação do cumprimento das metas previstas no plano plurianual
 - Comprovação da legalidade e avaliação dos resultados
 - Exercício do controle das operações de crédito e garantias
 - Apoio ao controle externo no exercício de sua missão
12. Quais os setores vinculados à Controladoria?
13. Quais os tipos de controle que são realizados: preventivos ou detectivos? Contábeis, administrativos?

São espécies de controles contábeis: (1) Sistemas de conferência, aprovação e autorização; (2) Segregação de funções (pessoas que têm acesso aos registros contábeis não podem custodiar ativos da empresa); (3) Controles físicos sobre ativos; (4) Auditoria interna.

São exemplos de controles administrativos: (1) Análises estatísticas de lucratividade por linha de produtos; (2) Controle de qualidade; (3) Treinamento de pessoal; (4) Estudos de tempos e movimentos; (5) Análises das variações entre os valores orçados e os incorridos; (6) Controle dos compromissos assumidos, mas ainda não realizados economicamente.
14. Hoje, você entende que a Controladoria está atuando para atender às exigências da legislação ou da gestão municipal?

15. Acredita que o processo é muito burocrático? Em caso positivo, qual a forma de melhorá-lo?

A PARTIR DAQUI, SÃO QUESTÕES QUE COLOCAMOS PARA A ENTREVISTA NA PREFEITURA DE SALVADOR A RESPEITO DO PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO ELABORADO

16. Como se dará o acompanhamento do Planejamento Estratégico de Salvador, recentemente publicado, verificando se os resultados esperados foram alcançados?

17. Nas aspirações da Gestão para Entrega (p.105), está destacado:

- Ter uma gestão pública de excelência que assegure o crescimento sustentável da cidade e, conseqüentemente, o bem estar do cidadão.
- Valorizar e desenvolver os recursos humanos, motivando-os a prestar um serviço de alta qualidade para os cidadãos.
- Prover atendimento com qualidade e eficiência para que os cidadãos tornem-se aliados no processo de transformação da cidade.

Como será feito o controle e a verificação de que isto está realmente acontecendo?

18. Os controles são referidos na pág. 127 no que se refere à modernização da gestão fiscal, no tocante à eficácia da receita e da despesa pública municipal. Estão sendo pensados controles administrativos?

19. A estrutura atual possibilita o atendimento dessas funções?

20. Como se dá a atuação da controladoria em relação ao acompanhamento do planejamento estratégico?

APÊNDICE B

FORMULÁRIO DE PESQUISA PARA UMA TESE SOBRE CONTROLADORIA PÚBLICA

OBJETIVO: Este instrumento de pesquisa objetiva produzir dados para a elaboração de uma tese de Doutorado em Administração da Universidade Federal da Bahia, que avalia a atuação da Controladoria como instrumento de governança pública.

***Obrigatório**

Nome

E-mail

Sexo *

Masculino

Feminino

Idade *

até 30 anos

de 30 a 40 anos de 40 a 50 anos

acima de 50 anos

Formação *

Atuação docente *

Sim

Não

Área que ministra aulas

1. Você tem informações a respeito das decisões governamentais e suas consequências? *

Sim

Não

2. Em caso positivo, que meio você utiliza para acompanhar essas decisões? (Marque as três que você mais utiliza) *

Jornais

TV

Revistas

Internet

Redes Sociais

Portais

3. Que dados governamentais você acompanha? (Marque as três que você mais utiliza) *

Orçamento Público

Acompanhamento das contas públicas

Informações sobre a Taxa SELIC

Denúncias de má gestão do dinheiro público

Obras e realizações do governo

Aumento de impostos

Outro:

4. Você sabe quanto foi gasto no Estado da Bahia com a educação, em 2013? * Em caso positivo, quanto foi gasto para a área da educação? Registre na questão 4.1.

Sim

Não

4.1 Especifique quanto foi gasto para a área da educação

5. Você vem acompanhando o movimento da taxa SELIC? *

Em caso positivo, responda a questão 5.1

Sim

Não

5.1 Qual o movimento da taxa SELIC, nesses últimos tempos?

Subida

Descida

Estável

6. Em sua opinião, qual(is) a(s) consequência(s) da gestão dessa taxa em nosso país? *

Traz desenvolvimento econômico.

Dificulta o desenvolvimento do país

- Aumenta o consumo
 - Aumenta a poupança ou investimentos financeiros.
 - Incentiva o empreendedorismo
 - Não tenho opinião formada.
7. Você conhece o montante gasto com a construção da Arena Fonte Nova? *
- Em caso positivo, responda a questão 7.1.
 - Sim
 - Não
- 7.1. Quanto foi gasto na construção da Arena Fonte Nova?
8. Você conhece o investimento estadual na área de saúde, no ano de 2013? *
- Em caso positivo, responda a questão 8.1
- Sim
 - Não
- 8.1 O investimento estadual na área de saúde, no ano de 2013, alcançou o montante de:
9. Você acessa o Portal da Transparência do Estado da Bahia? *
- Sim
 - Não
10. Em caso positivo, acha compreensíveis as informações divulgadas?
- Sim
 - Não
11. Em caso negativo, que sugestões você daria para que essas informações fossem mais facilmente entendidas?
12. Que informações ou dados do Governo você gostaria de ter conhecimento? *
- Planejamento Estratégico
 - Gastos Públicos
 - Processos de Controle das Contas Públicas
 - Ações corretivas em casos de improbidade administrativa
 - Outro:
13. Você conhece a atuação de alguma Controladoria na área pública? *
- Sim
 - Não
- 13.1 Em caso positivo, quais as funções que você identificou?
- 13.2 Em caso negativo, quais as funções que você acredita que ela deveria exercer?

APÊNDICE C

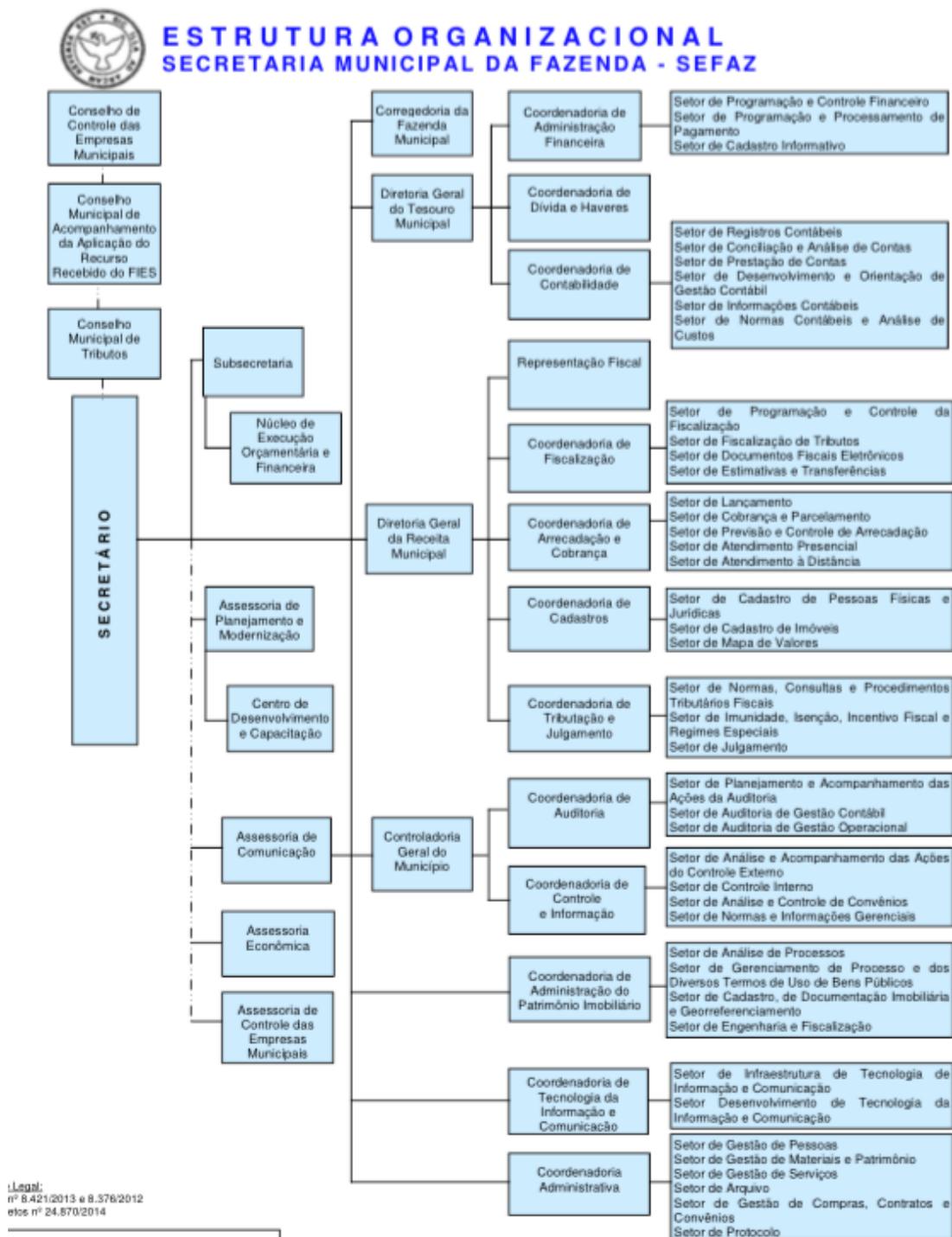
Que Informações Ou Dados Do Governo Você Gostaria De Ter Conhecimento?		
	n	%
Planejamento Estratégico, Gastos Públicos, Processos de Controle das Contas Públicas, Ações corretivas em casos de improbidade administrativa	136	23,4
Ações corretivas em casos de improbidade administrativa	48	8,3
Gastos Públicos, Processos de Controle das Contas Públicas, Ações corretivas em casos de improbidade administrativa	41	7,1
Planejamento Estratégico, Gastos Públicos	37	6,4
Planejamento Estratégico, Gastos Públicos, Ações corretivas em casos de improbidade administrativa	37	6,4
Planejamento Estratégico	33	5,7
Gastos Públicos	33	5,7
Planejamento Estratégico, Gastos Públicos, Processos de Controle das Contas Públicas	31	5,3
Gastos Públicos, Processos de Controle das Contas Públicas	28	4,8
Planejamento Estratégico, Ações corretivas em casos de improbidade administrativa	25	4,3
Processos de Controle das Contas Públicas, Ações corretivas em casos de improbidade administrativa	25	4,3
Processos de Controle das Contas Públicas	24	4,1
Gastos Públicos, Ações corretivas em casos de improbidade administrativa	19	3,3
Planejamento Estratégico, Processos de Controle das Contas Públicas, Ações corretivas em casos de improbidade administrativa	18	3,1
Planejamento Estratégico, Processos de Controle das Contas Públicas	13	2,2
Planejamento Estratégico, Processos de Controle das Contas Públicas	13	2,2
Outros	19	3,4
Total	580	100,0

Em Caso Positivo, Que Meio Você Utiliza Para Acompanhar Essas Decisões? (Marque As Três Que Você Mais Utiliza)		
	n	%
Internet	39	6,7

Internet, Portais	13	2,2
Internet, Redes Sociais	7	1,2
Internet, Redes Sociais , Portais	5	0,9
Jornais	10	1,7
Jornais, Internet	12	2,1
Jornais, Internet, Portais	24	4,1
Jornais, Internet, Redes Sociais	10	1,7
Jornais, Internet, Redes Sociais , Portais	2	0,3
Jornais, Portais	1	0,2
Jornais, Redes Sociais , Portais	2	0,3
Jornais, Revistas, Internet	10	1,7
Jornais, Revistas, Internet, Portais	3	0,5
Jornais, Revistas, Internet, Redes Sociais	3	0,5
Jornais, Revistas, Portais	4	0,7
Jornais, Revistas, Redes Sociais	2	0,3
Jornais, TV	6	1,0
Jornais, TV, Internet	85	14,7
Jornais, TV, Internet, Portais	11	1,9
Jornais, TV, Internet, Redes Sociais	18	3,1
Jornais, TV, Internet, Redes Sociais , Portais	8	1,4
Jornais, TV, Portais	2	0,3
Jornais, TV, Redes Sociais	2	0,3
Jornais, TV, Revistas	11	1,9
Jornais, TV, Revistas, Internet	34	5,9
Jornais, TV, Revistas, Internet, Portais	15	2,6
Jornais, TV, Revistas, Internet, Redes Sociais	10	1,7
Jornais, TV, Revistas, Internet, Redes Sociais , Portais	53	9,1
Jornais, TV, Revistas, Portais	2	0,3
Portais	3	0,5
Redes Sociais	3	0,5
Revistas, Internet	1	0,2
Revistas, Internet, Portais	6	1,0
Revistas, Internet, Redes Sociais	1	0,2
Revistas, Redes Sociais , Portais	1	0,2
TV	21	3,6
TV, Internet	22	3,8
TV, Internet, Portais	34	5,9
TV, Internet, Redes Sociais	43	7,4
TV, Internet, Redes Sociais , Portais	3	0,5
TV, Redes Sociais	1	0,2
TV, Redes Sociais , Portais	1	0,2
TV, Revistas	1	0,2
TV, Revistas, Internet	26	4,5
TV, Revistas, Internet, Portais	2	0,3

TV, Revistas, Internet, Redes Sociais	1	0,2
TV, Revistas, Internet, Redes Sociais , Portais	5	0,9
TV, Revistas, Redes Sociais	1	0,2
Total	580	100,0

ANEXO A - ORGANOGRAMA DA SEFAZ - SALVADOR



ANEXO B

Controladoria-Geral da União
Portal da Transparência
 GOVERNO FEDERAL

Perguntas frequentes | Contato | Glossário | Links | Manual de navegação

CONSULTAS

- Despesas
- Receitas
- Convênios
- Empresas Sancionadas
- Entidades Impedidas
- Servidores
- Imóveis Funcionais
- Beneficiados L10.559/02

GRÁFICOS E DOWNLOADS

- Download de Dados
- Portal em Gráficos

INFORMAÇÕES

- Sobre o Portal
- Dados do Portal
- Aprenda Mais
- Notícias

DESPESAS | RECEITAS | CONVÊNIOS | SANÇÕES | SERVIDORES | + CONSULTAS

Despesas - Empenho, liquidação e pagamento
 Atualização diária (a partir de maio de 2010)

Use a pesquisa para encontrar dados detalhados sobre a execução orçamentária e financeira do governo federal, com possibilidade de pesquisar informações por dia e pela fase de despesa (empenho, liquidação ou pagamento). A atualização dos dados é diária.

Despesas - Pagamento
 Atualização mensal

Use a pesquisa para acompanhar os recursos públicos transferidos pela União ao exterior, a estados e municípios brasileiros, ao Distrito Federal, a instituições privadas e aos cidadãos, bem como para conferir os gastos diretos do Poder Executivo Federal. A atualização dos dados é mensal.

Transferências de Recursos

Exercício (Selecione)

- por Estado/Município
- por Programa
- por Ação
- por Favorecido

(Selecione) consultar

Gastos Diretos do Governo

Exercício (Selecione)

- por Tipo de Despesa
- por Órgão Executor
- por Programa
- por Ação
- por Favorecido

(Selecione) consultar

Receba Informações de Liberação de Convênios

Jogos Rio 2016

Copa 2014

Rede de Transparência

Portal de Acesso à Informação

Páginas de Transparência Pública

Olho Vivo no Dinheiro Público

Brasil Transparente

Denúncias

portaltransparencia.gov.br

Despesas - Gastos Diretos - Pagamentos

Nesta seção estão disponíveis informações, em formato aberto, dos pagamentos para aquisição e contratação de obras e compras governamentais, dentre outros, realizados pelos órgãos e entidades da Administração Pública Federal, que executam as despesas pelo Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi).

Os arquivos abaixo apresentam:

Código Órgão Superior; Nome Órgão Superior; Código Órgão Subordinado; Nome Órgão Subordinado; Código Unidade Gestora; Nome Unidade Gestora; Código Grupo Despesa; Nome Grupo Despesa; Código Elemento Despesa; Nome Elemento Despesa; Código Função; Nome Função; Código Subfunção; Nome Subfunção; Código Programa; Nome Programa; Código Ação; Nome Ação; Linguagem Cidadã; Código Favorecido; Nome Favorecido; Número Documento Pagamento; Gestão Pagamento; Data Pagamento; e Valor Pagamento.

Atualização dos arquivos: Mensal

Modelo do nome do arquivo: AAAAMM_GastosDiretos.csv

Origem das informações: Siafi

Exercícios Disponíveis

[2014](#) [2013](#) [2012](#) [2011](#)

Meses disponíveis em 2014

[Janeiro](#) [Fevereiro](#) [Março](#) [Abril](#) [Maio](#) [Junho](#) [Julho](#) [Agosto](#) [Setembro](#) [Outubro](#) [Novembro](#)

ANEXO C




Governador do Estado da Bahia
Secretaria da Fazenda

Inicial

[Senha Aberta](#)
[Compra Transparente](#)
[Receitas](#)
[Despesas](#)
[FUNPREV](#)
[PLANSERV](#)
[Saúde](#)
[Educação](#)
[Limites da LRF](#)
[Programas](#)
[Convênios](#)
[Copa 2014](#)
[PAF](#)

Receitas
[Glossário](#)
[Receitas Correntes](#)
[Receitas de capital](#)

[Totais](#) | [Tributárias](#) | [Contribuições](#) | [Transferências Correntes](#)

Receitas Totais	2014 (Até out)		2013		2012		2011	
	valores	%	valores	%	valores	%	valores	%
TOTAL :	30.689.258	100,00	35.223.977	100,00	31.985.811	100,00	27.074.534	100,00
Receitas Correntes	26.753.416	87,14	29.631.955	84,12	27.279.458	85,29	24.386.224	90,07
Receita Tributária ¹	16.552.266	54,24	18.476.906	52,46	15.864.324	49,60	14.183.219	52,39
Receita de Contribuições ³	1.577.758	5,14	2.107.309	5,98	1.809.252	5,66	1.599.077	5,91
Receita Patrimonial	1.087.592	3,55	447.586	1,27	909.101	2,84	416.364	1,54
Receita Agropecuária	222	0,00	569	0,00	221	0,00	286	0,00
Receita Industrial	0	0,00	9	0,00	91	0,00	71	0,00
Receita de Serviços	112.477	0,37	172.097	0,49	114.856	0,36	87.100	0,32
Transferências Correntes ¹	10.189.443	33,20	11.251.057	31,94	11.028.726	34,48	10.139.369	37,45
Outras Receitas Correntes	581.425	1,90	941.491	2,67	830.701	2,60	1.014.923	3,75
Conta Retificadora da Receita Orçamentária ²	(3.347.767)	(11,27)	(3.765.068)	(10,69)	(3.277.814)	(10,25)	(3.054.185)	(11,28)
Receitas de Capital	2.044.677	6,70	3.354.797	9,52	2.665.152	8,33	912.648	3,37
Operações de Crédito	1.342.391	4,37	2.657.101	7,54	1.854.664	5,80	448.565	1,66
Alienações de Bens	10.032	0,03	20.176	0,06	14.435	0,05	8.339	0,03
Amortização de Empréstimos	112.495	0,37	170.999	0,49	99.205	0,31	93.369	0,34
Transferências de Capital	579.759	1,92	506.521	1,44	696.848	2,18	362.375	1,34
Outras Receitas de Capital	0	0,00	0	0,00	0	0,00	0	0,00
Receitas Intra-Orçamentárias	1.891.165	6,16	2.237.225	6,35	2.041.201	6,38	1.775.662	6,56

nte: SICOF / FIPLAN - SEFAZ / SAF / COPAF

Valores correntes em mil Reais

Imposto de Renda retido na Fonte. Até 2001 era classificado como Transferência Corrente. A partir de 2002 passou a ser classificado como Receita Tributária.

De acordo com a Portaria STN Nº 328 de 27/08/2001 com vigência a partir de janeiro de 2002.

GLOSSÁRIO INSTITUCIONAL APRESENTAÇÃO		
Receitas Correntes <ul style="list-style-type: none"> Receitas Correntes - 2012 Receitas Correntes - 2011 Receitas Correntes - 2010 Receitas Correntes - 2009 Receitas Correntes 	Despesas Totais <ul style="list-style-type: none"> Despesas Totais - 2012 Despesas Totais - 2011 Despesas Totais - 2010 Despesas Totais - 2009 Despesas Totais 	FUNPREV <ul style="list-style-type: none"> Receitas - 2012 Receitas - 2011 Receitas - 2010 Receitas - 2009 Despesas Previdenciárias Receitas Totais x Despesas Previdenciárias
Receitas de Capital <ul style="list-style-type: none"> Receitas de Capital - 2012 Receitas de Capital - 2011 Receitas de Capital - 2010 Receitas de Capital - 2009 Receitas de Capital 	Despesas de Pessoal e Encargos <ul style="list-style-type: none"> Despesas de Pessoal e Encargos - 2012 Despesas de Pessoal e Encargos - 2011 Despesas de Pessoal e Encargos - 2010 Despesas de Pessoal e Encargos - 2009 Despesas de Pessoal e Encargos 	PLANSERV <ul style="list-style-type: none"> Despesas - 2012 Despesas - 2011 Despesas - 2010 Despesas - 2009 Receitas de Contribuições Receitas de Contribuições x Despesas Totais
Receitas Tributárias <ul style="list-style-type: none"> Receitas Tributárias - 2012 Receitas Tributárias - 2011 Receitas Tributárias - 2010 Receitas Tributárias - 2009 Receitas Tributárias x ICMS 01 Receitas Tributárias x ICMS 02 	Transferências Constitucionais a Municípios <ul style="list-style-type: none"> Transferências Const. a Municípios - 2012 Transferências Const. a Municípios - 2011 Transferências Const. a Municípios - 2010 Transferências Const. a Municípios - 2009 Transferências Const. a Municípios 	Gráficos Comparativos <ul style="list-style-type: none"> Comparação das Receitas por Ano Comparação das Receitas por Tipo Receitas Totais x Despesas Totais Receitas Totais x Receitas Correntes
Receitas de Contribuições <ul style="list-style-type: none"> Receitas de Contribuições - 2012 Receitas de Contribuições - 2011 Receitas de Contribuições - 2010 Receitas de Contribuições - 2009 Receitas de Contribuições 	Outras Despesas Correntes <ul style="list-style-type: none"> Outras Despesas Correntes - 2012 Outras Despesas Correntes - 2011 Outras Despesas Correntes - 2010 Outras Despesas Correntes - 2009 Outras Despesas Correntes 	Saúde <ul style="list-style-type: none"> Saúde - Despesas e Receitas
Transferências Correntes <ul style="list-style-type: none"> Transferências Correntes - 2012 Transferências Correntes - 2011 Transferências Correntes - 2010 Transferências Correntes - 2009 Transferências Correntes 	FUNDEB <ul style="list-style-type: none"> Perdas Evolução de Matrículas Valor por Aluno 	Educação <ul style="list-style-type: none"> Gastos com Educação por Ano




Governo do Estado da Bahia
Secretaria da Fazenda

[Inicial](#)

Senha Aberta
 Compra Transparente
 Receitas
 Despesas
 FUNPREV
 PLANSERV
 Saúde
 Educação
 Limites da LRF
 Programas
 Convênios
 Copa 2014
 PAF

Educação  [Glossário](#)  [Gráficos](#)

Despesas com educação | FUNDEB

Gastos com Educação	Receita Líquida de Impostos - RLI		Aplicação Total		Aplicação no Ensino Fundamental	
	valor	% s/RLI	valor	% s/RLI	valor	% s/RLI
2007	10.642.092	27,06	2.879.428	27,06	1.924.462	18,08
2008	12.247.925	27,69	3.392.010	27,69	2.463.476	20,11
2009	12.155.265	27,42	3.332.769	27,42		0,00
2010	14.024.226	26,45	3.709.187	26,45		0,00
2011	16.026.202	25,89	4.148.980	25,89		0,00
2012	17.592.511	25,51	4.488.166	25,51		0,00
2013	19.774.147	28,10	5.557.082	28,10		0,00
2014 (Até out)	17.467.090	25,15	4.392.643	25,15		0,00
Percentual mínimo a aplicar				25,00		15,00

Fonte: SICOF - SEFAZ / SAF / COPAF Valores correntes em mil Reais

Metodologia de cálculo em conformidade com a Portaria STN Nº 312, de 24 de Maio de 2007.
 Nota: Devido às alterações ocorridas por meio da Emenda Constitucional Nº 53 de 19 de dezembro de 2006, que instituiu o FUNDEB, o percentual mínimo de 15% a ser aplicado no Ensino Fundamental ainda não foi regulamentado em nova legislação.

[Fale Conosco](#) [Central de Atendimento](#)

ANEXO D

The Government Accountability Office Organization Chart

