

CONTROLADORIA GOVERNAMENTAL UM ENFOQUE MUNICIPAL “ESTUDO DE CASO”

Blênio César Severo Peixe
Professor do Departamento de Ciências Contábeis/UFPR

*Este trabalho traz na sua estrutura
um “Modelo de Redesenho”
do setor público, enfocando
o Sistema de Controle Interno Integrado
de Fiscalização Financeira,
Contabilidade e Auditoria,
com uma visão Gerencial para consolidar
o processo democrático
na busca do “trinômio” da moralidade,
cidadania e justiça social,
evidenciando a importância
da Contabilidade no processo
de “Reengenharia” dos órgãos públicos
no sistema de controle interno
na administração pública no atendimento
aos aspectos de legislação, economicidade,
eficácia, eficiência e efetividade.*

1 INTRODUÇÃO

O Sistema de Controle é uma das funções fundamentais que a Constituição de 1988, contemplou em seu texto constitucional com muita propriedade pelo legislador constituinte. Este Sistema é fundamental para qualquer organização, mormente nas organizações públicas, onde o vulto dos recursos em geral é, maior e, principalmente, no que se refere à aplicação de recursos escassos de maneira eficiente.

É de fundamental importância estudar este assunto com bastante propriedade, tendo em vista que o problema nessa área, vem a cada dia exigindo uma atenção especial dos governantes. A sociedade brasileira, vem questionando os diversos órgãos e setores das organizações governamentais, quanto a aplicação do recurso público.

A Lei nº 4320/64, que disciplina em seu conteúdo as normas para elaboração e controle dos orçamentos da União, estados e municípios, reproduz os requisitos constitucionais e, também, responsabiliza os administradores dessas três esferas de governo para que estejam atentos quanto à manutenção desse tipo de controle interno integrado.

Os problemas ocorridos na liberação de dotações orçamentárias (execução orçamentária), que vêm chamando a atenção de vários governantes, pelos escândalos em nível nacional, deixaram

a nação estarecida diante de tantos casos, como foi notícia em todos os meios de comunicação. Os brasileiros ficaram perplexos diante desse cenário de incerteza quanto a aplicação de recursos públicos, por péssimos administradores, que usam esses recursos para se locupletarem com favores de empreiteiras, que investem vultosos recursos para elegerem determinados políticos. A própria lei eleitoral de anos anteriores favorecia esse tipo de atividade.

Neste momento, em que a própria Constituição Brasileira deu maior liberdade, pela descentralização de recursos públicos aos municípios, cabe a estes se instrumentarem com ferramentas eficazes no controle da aplicação dos recursos, visto que o contribuinte cada vez paga mais impostos para tentar sanar o déficit orçamentário dos governos.

O que chama atenção quando se analisa nesses órgãos de controle é que não existe uma independência administrativa, orçamentária, em sua hierarquia estrutural, organizacional, o que de fato prejudica significativamente a independência de qualquer opinião, emitida em relatório com isenção, a respeito de qualquer "Ordenador de Despesas", pois normalmente o responsável pelo órgão de controle interno está subordinado ao mesmo.

A Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro foi criada com a Lei Municipal nº 2068/93, instituindo o Sistema Integrado do Poder Executivo Municipal de Fiscalização Patrimonial, Financeira, Contábil e Auditoria.

Este órgão foi criado com objetivos específicos de dar continuidade a toda a gestão pública, sem interrupção ao trabalho de controle interno, como o que vinha ocorrendo, quando a cada mudança de governo não era dado continuidade ao serviço que estava sendo feito pelos técnicos desses órgãos.

Um aspecto que chama atenção para esse órgão de gestão dos recursos públicos, refere-se a sua autonomia administrativa, cuja hierarquia foi elevada ao nível de Secretaria de Município, que confere ao Controlador Geral do Município de instrumentos para manter o Prefeito Municipal, informado de tudo o que está acontecendo em

todos os setores da organização, com relatórios gerenciais para a tomada de decisões, inclusive, avaliando resultados na aplicação de recursos públicos, dando uma visão geral, ou seja, do todo (holística) da gestão Municipal.

Essas avaliações são preventivas para orientar o gestor dos recursos quanto aos prováveis erros ou desvios que porventura estejam ocorrendo em qualquer órgão subordinado direta ou indiretamente ao governo. Finalmente, o que mais chamou atenção foram a coragem e o pioneirismo na criação deste órgão, com características bem definidas quanto aos objetivos e aos produtos a serem gerados, dentro de uma "visão moderna" da estruturação do controle interno integrado, constituído o advento da "reengenharia na administração pública" que vem sendo implantada em todas as empresas modernas na procura da modernidade. Até então, porém, nenhum administrador público tivera a sensatez de colocar em prática este modelo de Controladoria Governamental.

Com a finalidade de mostrar e conscientizar a sociedade, os empresários e a sociedade civil estão organizando-se com uma nova visão sobre os órgãos públicos, ou seja, o direito e dever de cidadania para cobrarem serviços mais eficazes e eficientes. Chama-se a responsabilidade para fatos que historicamente marcaram a evolução dos problemas no atendimento da sociedade, de maneira significativa, como é o caso de escândalos envolvendo políticos e de maus administradores de recursos públicos.

A Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro, em termos de legislação, procedimentos financeiros, orçamentário, contábeis e auditoria, busca atender aos objetivos institucionais, operacionais e gerenciais, para evidenciar e divulgar as informações relevantes na gestão dos recursos públicos, como forma de consolidar o processo democrático no trinômio da moralidade, cidadania e justiça social; e, ainda, no atendimento da norma constitucional de apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

O trabalho traz na sua estrutura um "Modelo de Redesenho" do setor público, enfocando o Sistema de Controle Interno Integrado de Fisca-

lização Financeira, Contabilidade e Auditoria”, com uma visão Gerencial.

Na revisão de literatura, evidencia-se a importância da Contabilidade no processo de “Reengenharia” dos órgãos públicos no sistema de controle interno na administração pública no atendimento aos aspectos de legislação, economicidade, eficácia, eficiência e efetividade.

Apresenta-se os parâmetros pesquisados no “Estudo de Caso” que realizou-se na Controladoria Geral do Município da Cidade do Rio de Janeiro em 1995.

2 REVISÃO DE LITERATURA

Objetivando buscar a compilação da bibliografia que encontramos a respeito do tema, pretendemos preencher uma lacuna enorme nesta área de estudo, pois a modernização das entidades públicas carece de uma nova filosofia para administrar recursos, normalmente escassos, para os quais a sociedade contribui.

2.1 Etimologia das palavras Controle, Controladoria, Controlabilidade e Controlador

2.1.1 Controle e Controladoria

Para BRISOLA (1990, p. 1367) citando a *Encyclopédia Mirador Internacional* a origem da palavra controle está no latim, ligada aos radicais “rota” — roda; “rotulus” — rolo, cilindro (rolo de escritos, rol, lista); “contra” — prefixo que exprime idéia de oposição; “contra-rolutus” — contra-rolo, contralista.

O termo latino foi incorporado pelo francês formado por contração de “contre — rôle”, com significado de lista, rol, registro em duplicata, contralista.

Acrescente-se que, modernamente, o vocábulo vem tendo sua área de uso cada vez mais ampliada nas linguagens técnicas e científicas, em substituição de palavras tradicionais da língua, como regulação, gestão, vigilância, supervisão, averiguação, direção, coordenação, etc.

Neste trabalho, a função controle tem importância vital.

O controle tratado aqui corresponde à faculdade e dever dos indivíduos em estabelecer comparações entre padrões preestabelecidos e as suas pretensões. A ação poderá ocorrer se nesta comparação houver a sanção correspondente. Em qualquer hipótese, o indivíduo deve estar pronto para prestar contas de seu ato e receber eventual punição que possa ser cabível em caso de transgressão das regras.

Na função de controle do processo de gestão, dá-se o mesmo. Para existir o adequado controle, é necessário que os gestores participem da elaboração do planejamento e com ele estejam de acordo. O planejamento deve ser constantemente revisado (mensalmente, bimestralmente, trimestralmente, semestralmente, por exemplo), de forma a se manter harmonizado com os ambientes externos e internos da empresa. Ainda assim, antes de decidir quanto à concretização das previsões constantes do planejamento, o gestor deve reanalisar a operação e alterá-la, se for o caso.

Pode-se dar seqüência à função controle quando se efetua a comparação entre os resultados previstos e os resultados realizados. Esta comparação poderá ser realizada por meio de instrumentos fornecidos pelo sistema de informações: o orçamento apresenta os resultados que se pretendia alcançar, e a contabilidade, o que efetivamente se realizou. É importante lembrar que tanto o planejamento como o orçamento e a contabilidade têm de ser elaborados com observância dos mesmos princípios, a fim de possibilitar a comparação.

A Controladoria serve como órgão de coordenação e controle de cúpula administrativa. É ela que fornece os dados e informações, que planeja e pesquisa, visando sempre mostrar a essa mesma cúpula os pontos de estrangulamento presentes e futuros que põem em perigo ou reduzem a eficiência administrativa.

2.1.2 Controlabilidade

O meio ambiente social, estabelece as regras que dão base à Controlabilidade, estando elas

consubstanciadas em preceitos religiosos, leis e princípios éticos.

Segundo VIEIRA (1991),

“a Controlabilidade dos indivíduos na sociedade é, justamente, este direito e dever de, a cada momento, pautar suas ações dentro dos limites deixados pelas regras sociais. Refere-se, também, à prestação de contas dos atos praticados e à aceitação de punições eventualmente cabíveis”.

Na verdade ter Controlabilidade é ter liberdade, porém estar consciente de que existem limites a serem observados. Limites estes que visam, justamente, a garantir igual nível de autonomia para todos os membros da sociedade. Cada indivíduo terá ações restritas. Não obstante, à medida que as regras delimitam as ações de outros indivíduos, estabelece o espaço para a própria liberdade.

Outro aspecto que deve ser observado são as regras sociais que evoluem com o aprimoramento da sociedade. Nesta evolução, a sociedade se baseia nos fatos ocorridos no passado e nas expectativas e anseios dos indivíduos, lançando normas para o futuro. Na democracia as regras do Estado, as leis, refletem os anseios sociais.

O poder legislativo representa o povo em suas sínteses de aspirações e necessidades, discutindo e votando as leis; o poder executivo cuida de aplicá-las; e o poder judiciário verifica os desvios, prescrevendo as punições. Nesta visão, o Estado planeja a Controlabilidade que deseja, executa suas ações com observância dos planos e metas, procede ao controle para apurar desvios e cobrar responsabilidade.

2.1.3 Controlador

Naturalmente há uma tendência de considerar o controlador como pessoa responsável, antes de tudo, por exercer o controle.

Segundo ANTHONY (1965),

“tal inferência é natural por causa da similaridade entre as duas palavras, mas errônea. (.....) o controlador é res-

ponsável pelo projeto e funcionamento do sistema por meio do qual se coleta e relata a informação no controle, porém o uso desta informação no controle real é responsabilidade da administração”.

Como se verifica, o controlador está ligado aos aspectos voltados à estrutura das informações, funcionando como um filtro.

Acrescenta, ainda, que o controlador é algo mais do que o contador e algo menos que um diretor. Além de sua responsabilidade por coletar dados, o controlador também pode ser responsável pela análise dos dados, por salientar seu significado à administração e por fazer recomendações quanto ao que deve fazer.

2.2 O Controle nas Organizações

Segundo BRISOLA (1990),

“Uma grande dificuldade em se estabelecer nível satisfatório de controle na organização está justamente na presença do elemento humano, que é função da existência organizacional. Ele determina um campo energético próprio com relativa autonomia, cuja direção é indefinida. Há um grande número de variáveis subjetivas que podem interferir em suas decisões a qualquer instante, determinando seu livre arbítrio”.

Acrescenta que a história das organizações despontam os grupamentos chamados igrejas como uma das primitivas formas de organização. Na religião, os indivíduos tiveram as primeiras necessidades de se organizarem buscando interagir com seus semelhantes, visando a atingir objetivos comuns: prestação de cultos, sacrifícios e ajuda mútua. Esta interação concretizou-se com o estabelecimento de normas que fossem cumpridas e respeitadas por todos, visando ao bem-comum, que deveria sobrepor-se ao individualismo.

Para TANNENBAUM (1975),

“Organização implica controle. Uma organização social é uma associação

ordenada de interações humanas individuais. O processo de controle ajuda a restringir os comportamentos idiossincráticos e mantê-los de acordo com o plano racional da organização. As organizações exigem um determinado grau de conformidade, bem como a interação de diversas atividades. Compete à função de controle estabelecer a conformidade com as exigências organizacionais e realizar os objetivos supremos da organização”.

Verifica-se, no estudo das organizações, como sendo grupos humanos em constante mutação com o meio ambiente, onde existe uma interação entre si, que o controle deverá delimitar o fator de equilíbrio.

2.3 Controle Gerencial

A partir do momento em que o homem descobriu que, vivendo em comunidade, obteria, em troca de sua contribuição para o grupo, a retribuição desse mesmo grupo, seu trabalho deixou de ser feito solitariamente, passando a ter como objetivo a integração dentro da comunidade, o que lhe daria em compensação vantagens de ordem material e moral.

Deixando de trabalhar no sistema artesanal e passando sucessivamente ao trabalho grupal, fase de oficinas, de indústrias, e chegando finalmente aos dias de hoje — que é a fase do complexo industrial; empresas multinacionais na área privada e inchaço do Estado na área pública —, vem o homem sentido cada vez mais patente em sua volta a necessidade de serem encontradas soluções para bem administrar.

A procura de soluções tem sido objeto de pesquisas e análise constantes, e caminha paralelamente à evolução da civilização, conseqüentemente, das organizações.

Com o progresso tecnológico atual, em que as empresas mais e mais se agigantam, provocando a formação de novas formas organizacionais, sente-se a necessidade de serem estabelecidas normas e princípios que permitam aos administradores, por meio das técnicas administrativas e

operacionais a eles oferecidas, encontrar solução para alguns desses problemas.

Existem alguns de fácil solução por meio da lógica, justiça e conhecimento científico, porém existem outros mais complexos que necessitam de metodologias auxiliares para que seja conduzido a bom termo o Controle gerencial de uma entidade.

Para WAHRLICH (1977), em sua explanação:

“a atenção dos estudos sobre a administração das organizações era enfocada sobre a análise do trabalho a ser feito, a tarefa a ser executada e seus elementos constitutivos, aos movimentos decorrentes de cada um deles, ao tempo dispendido em executar cada um destes”.

WAHRLICH (1977), ainda em seu estudo *“Uma análise das teorias de organização”* :

“... o importante era a tarefa em si, buscava-se encontrar a maneira mais racional e eficiente para executá-la, desconsiderando-se quem a executava. O processo de controle se iniciava pela máquina e, a partir dela, desenhava-se um sistema ao qual o homem deveria adaptar-se”.

Para FERREIRA (1987),

“sob este prisma é que se desenvolveram os estudos de Taylor — o estudo de tempos e movimentos —, Fayol, Gantt, Emerson e outros. Para Fayol, a organização era vista como um todo, sem a separação de indivíduos e estrutura; o controle tinha por finalidade verificar se os planos estavam sendo cumpridos”.

Embora vários autores empregassem o termo controle em suas obras, percebe-se que o pensamento dominante escola clássica, jamais levava em consideração os aspectos motivacionais do controle (GOMES, 1983).

"(.....) controle gerencial é considerado como sinônimo de controle financeiro — controle operacional, direcionando a atuação para aspectos físicos, ligado a atividades e não às pessoas".

Verifica ainda, GOMES (1983) que, para a *American Accounting Association*,

"o sistema de planejamento e controle gerencial consiste de políticas, procedimentos, métodos e práticas usadas pelo administrador de uma organização para atingir os objetivos organizacionais".

Nesta abordagem, utiliza-se de relatórios de performance para identificar e fazer diagnóstico dos problemas detectados na organização, implementando ação corretiva para atingir os objetivos da organização.

GOMES (1989) expõe o seguinte:

"Os elementos essenciais do processo de controle gerencial são os planos e relatórios de performance, a identificação e diagnose dos problemas e a elaboração de diretrizes para ação corretiva. Esses conceitos passam a ser operacionalizado através de:

- 1) *uso de modelos formais de planejamento — análise de sensibilidade, análise de variância (através de modelos de programação linear), etc.;*
- 2) *modelos referentes à abordagem de economia da informação — análise de custo-benefício, análise de custo-volume-lucro;*
- 3) *técnicas motivacionais — "goal congruence", orçamento participativo, estilo de liderança, frequência do "feedback", etc.;*
- 4) *utilização de computador — técnicas de simulação, programação por questionário, etc."*

A partir dessa última década a literatura sobre controle gerencial passa a dispor de escolas de pensamento que procuram abordar o tema de uma forma sistemática, objetivando a construção de um corpo de princípios que possam ser usados em trabalhos de pesquisa ou no "design" dos sistemas de planejamento e controle.

Para Anthony, citado por FERREIRA (1987),

"o controle gerencial é definido como processo pelo qual os administradores asseguram que os recursos são obtidos e usados eficaz e eficientemente no atendimento dos objetivos da organização".

O mesmo autor define "eficácia" como sendo o alcance de meta desejada e "eficiência" como a relação que se pode obter entre insumos e o produto, ou seja, a otimização.

Verifica-se que, na definição, o autor estabelece um compromisso, ou seja, a combinação de atividades de planejamento e controle, para que os objetivos sejam alcançados conforme foi determinado, colocando, dessa forma, uma questão de obrigatoriedade no atingimento da eficácia e eficiência, que concerne à satisfação das motivações individuais.

3 COMO DEVERIA SER O CONTROLE NAS ORGANIZAÇÕES SEM FINS LUCRATIVOS

Na verdade, o tipo de controle que deverá ser implementado em qualquer organização terá que ser adaptado fundamentalmente aos fins a que se destinam, com suas características próprias e suas estruturas, para que o controle seja eficiente. Verifica-se que não existe um sistema de controle padrão que possa ser implantado em todas as organizações, pois cada uma delas tem uma característica específica, embora não tenham o objetivo de visar ao lucro.

Ter-se-ia de caracterizar essas organizações de acordo com o perfil de cada uma e fazer uma distinção dentro do contexto organizacional por

meio de: objetivos, medidas de desempenho, planejamento, relação com o mercado, profissionais e tomada de decisões.

3.1 Objetivos da entidade sem fins lucrativos

Este tipo de entidade tem por fim buscar recursos para atingir seus fins sociais. O que difere essencialmente nos dois tipos de entidade é a execução orçamentária, pois aquelas sem fins lucrativos objetivam apenas obter recursos para alcançar seus fins sociais, limitando-se sua atividade econômico-financeira ao recebimento desses recursos e ao pagamento de despesas e compromissos, ao passo que as com fins lucrativos exercem fundamentalmente uma atividade econômica de produzir (bens e serviços) sempre visando ao lucro.

PESSOA (1975), coloca o desempenho em grau de comparação,

“(.....) pode ser julgado tomando-se como base o desempenho atual comparando-se com o do passado ou com outro desempenho similar”.

Por outro lado, as entidades que não visam lucro, poder-se-ia afirmar que trilham na busca do equilíbrio financeiro. O desempenho seria medido, tão-somente pelo equilíbrio financeiro, e, como define ANTHONY, HERZLINGER (1975),

“(.....) o sucesso de uma organização sem fins lucrativos deveria ser mensurado pelo quanto ela contribui para o bem-estar público”.

Na verdade, a medida de desempenho torna-se difícil de mensurar, em termos quantitativos, pelo seu grau de subjetividade. No caso de órgãos públicos, poder-se-ia fazer uma pesquisa visando verificar o grau de reconhecimento dos serviços prestados a comunidade (efetividade), que seria, no entender de muitos estudiosos, uma medida de desempenho bastante eficiente.

3.2 Organização pública brasileira: a busca da eficiência, da eficácia ou da efetividade

Hoje é tão comum nos satisfazermos com entidades públicas ou membros destas organiza-

ções que fazem o elementar, por exemplo: um funcionário que atende o público de forma educada; uma repartição que expede seus processos sem erro; um ministério que cumpre prazos fixados pelo presidente; um governador que investe na segurança; um prefeito que administra e preserva locais públicos de uma cidade e investe na qualidade de vida do cidadão. Será que a continuada exposição a exemplos de ineficiência e ineficácia das nossas organizações públicas acabou por nos fazer acreditar, por contraste, que a eficiência e a eficácia bastam para garantir a satisfação do cidadão? Não estaríamos, dessa forma, fazendo a mesma redução de quem diz ser a saúde simplesmente a ausência de doença? Não faltará à eficiência e à eficácia um componente que, tomando emprestado um conceito de marketing, garanta a adequação do produto às necessidades do cliente?

Na presente abordagem pretende-se defender mais do que, a eficiência — para REDDIN (1977), relacionada à tarefa, ao processo, ao “fazer as coisa bem” — e a eficácia — ligada ao produto, ao “fazer as coisas certas” — é a efetividade — referente ao que pode ser visto e sentido pelo cliente, isto é, para FERREIRA (1986), ao “resultado verdadeiro” — a meta que deve ser buscada por nossas organizações públicas. Não obstante, negar o valor das duas primeiras.

O perigo está em considerar eficiência ou eficácia como fins a serem alcançados, pois elas são meios, caminhos a serem percorridos na direção da efetividade, ou seja, a manifestação, fora da entidade, do processo e do produto gerado dentro dela.

A busca da efetividade está intimamente ligada a satisfação das necessidades do cidadão; verifica-se o nascimento de uma teoria das organizações, a “Teoria da Cidadania”.

Talvez pudéssemos imaginar uma conspiração, tecida maquiavelicamente para torturar o cidadão brasileiro com filas intermináveis, exigências inatingíveis, abusos de poder de funcionários, desperdícios generalizados do dinheiro público, etc. Uma conspiração desse tipo, conscientemente idealizada e executada, teria alcançado o grau máximo de eficiência e eficácia. Na verdade, não parece ser mais simples: verificam tantas disfunções do estado na burocracia estatal brasi-

leira, embora, ocorram da mesma forma nas nossas entidades privadas, com a inversão de uma lei de mercado. Por exemplo: o cliente versus cidadão (quase) nunca tem razão; os produtos e serviços (pagos diretamente ou indiretamente por ele) são um favor prestado pela entidade.

A ineficiência e ineficácia são coisas bem conhecidas de qualquer cidadão brasileiro, ainda que ele não conheça o significado das palavras. Hoje em dia, torna-se impossível viver no Brasil e chegar ao fim de um dia sem deparar-se com algum exemplo de disfunção na máquina pública. O grande risco dessa situação é que passemos a acreditar que eficiência e eficácia sejam as soluções para todos os problemas. Portanto, eficiência e eficácia (que são fundamentais) não garantem resultados positivos para quem está do lado de fora da entidade (efetividade).

SIQUEIRA (1987), expõe o seguinte:

“a agilização do atendimento não deve estar restrita à velocidade em se desvencilhar do usuário o mais rápido possível, inclusive eliminando as filas naqueles serviços onde ele é um atestado incontestável de ineficiência, mas tem de incluir o aumento da resolução do problema e/ou satisfação da necessidade daquele usuário”.

Justifica-se a existência de qualquer entidade para oferecer produtos/serviços a seus clientes, de maneira que satisfaça as suas necessidades, conquistando-os para que se tornem consumidores permanentes. O entendimento dessa regra parece simples, porém é muito mais complexo compreender por que não funciona boa parte das entidades públicas e privadas no Brasil. O aspecto que deve ser observado na proposição é que o cliente, no Brasil, o cidadão não tem direitos, só obrigações como contribuinte.

Na visão primeira das perguntas iniciais, neste tópico, estar-se-ia agindo eficientemente se se tivesse executando uma tarefa bem-feita, com otimização dos recursos. E agindo eficazmente, se os produtos produzidos fossem sem erros, plenos das melhores idéias de especialistas da área. Além do mais, houve consulta prévia aos setores envol-

vidos no processo, possíveis beneficiados para tentar encontrar soluções compatíveis?

Verifica-se que a preocupação com o resultado verdadeiro das entidades públicas, obrigatoriamente, nos remete a um novo critério de avaliação das atividades do Estado. Mais importante do que ocorre internamente na entidade, ou mesmo do seu “output”, são os efeitos desse “output” no ambiente externo, ou seja, sua efetividade. Percebe-se que esse é o verdadeiro princípio fundamental da “Teoria da Cidadania”, ou seja, uma nova forma de ler o cenário nas entidades públicas no Brasil, cujo o enfoque vislumbra a coisa pública.

A validade do novo enfoque está limitada à entidade pública, ao Brasil, e a uma história que mistura períodos de autoritarismo, priorização da técnica, desestruturação do setor público, desestatização e negação dos direitos do cidadão. Evidencia-se uma evolução do pensar no homem-cidadão: enquanto trabalha na/para a entidade, esta também labutando para ele, que pertence ao ambiente interno e externo.

A teoria da cidadania está intimamente relacionada como processo de democratização do País, conforme enfatiza SIQUEIRA (1987),

“o aparelho estatal, conformado com o autoritarismo, terá inclusive de ser permeável ao controle da sociedade”.

Além do controle de fora, mas também de dentro, por meio do homem-cidadão. Reforçando este conceito de soberania popular, SIQUEIRA (1987), expõe o seguinte:

“todas as pessoas afetadas por uma determinada decisão devem de algum modo estar envolvida no processo decisório”.

A priorização da efetividade, do benefício social, poderia ajudar na mudança dessa cultura, do não ao cidadão. Não obstante, o fundamental de uma entidade pública será o que ela faz de efetivo para a sociedade, pois nos dias de hoje existe uma priorização na qualidade da vida humana e, conseqüentemente, a valorização do homem-cidadão.

4 CONTROLE DO SISTEMA GESTORIAL NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Os conceitos iniciais deste trabalho levam à definição da palavra controle, que é de origem francesa (*contre-roler*), significando duplo registro com regras estabelecidas e as ordens emanadas da autoridade superior devidamente constituída.

Verifica-se que a idéia de controle está ligada ao princípio administrativo da delegação de competência e, sob este aspecto, objetiva o registro, a comparação, o confronto, e a inspeção, na verdade, um processo de comparação e segurança.

A necessidade de registros e controles aumenta à medida que a atividade econômica de um indivíduo ou grupo cresce, tendo em vista que o desenvolvimento ocorrido não pode mais ser diretamente administrado pelos próprios interessados, sendo necessário o uso cada vez mais intenso dos registros sistemáticos e dos controles. Na organização do Estado, as coisas ocorreram no mesmo enfoque, embora exista um atraso grande no desenvolvimento técnico dos controles, face a complexidade da atividade governamental em todas as esferas. Cabe destacar que o termo controle, nos dias atuais, é utilizado com significação ampla e variada; não se restringe apenas aos domínios da administração e da contabilidade. A existência de órgãos de fiscalização com o poder de intervir, bem como o controle higiênico de certas atividades e o controle da poluição ambiental, são atos de controle que dizem respeito às atividades econômicas, mas não constituem objeto de consideração direta de contabilidade neste enfoque.

O controle na área governamental no cenário político-administrativo atual, pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, manteve estabelecido os três poderes independentes e harmônicos: Poder Executivo, Poder Legislativo e Poder Judiciário, que apresentam a luz de debates muito interessantes a divisão dos poderes do Estado e as suas funções.

Segundo DI PRIETO (1994),

“..... a finalidade do controle é a de assegurar que a administração atue em consonância com os princípios que lhes

são impostos pelo ordenamento jurídico, como os da legalidade, moralidade, finalidade pública, publicidade, motivação, impessoalidade; em determinadas circunstâncias, abrange também o controle chamado de mérito e que diz respeito aos aspectos discricionários da atuação administrativa”.

O propósito deste tópico será estudar apenas a função de controle que não ficará adstrita à mera legalidade dos atos administrativos, pois o controle deve pairar acima da própria lei. Portanto, isto não significa que o controle é ilimitado por estar acima da lei, como afirma-se. Não quer dizer que seja arbitrário, sem norma alguma a regular sua atuação e seus procedimentos e decisões.

Na implantação de um sistema de controle interno é fundamental a segregação de funções e, como decorrência, a responsabilidade de todos os funcionários, de forma a possibilitar a introdução de mecanismos que reduzam ao mínimo a possibilidade de ocorrência de prática inadequada.

Ensina CARDOZO (1994, p.34), que

“... o controle interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado de métodos e medidas adotadas pela empresa para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e o grau de confiança de seus dados contábeis, bem como promover a eficiência operacional”. (grifo nosso)

Percebe-se que onde se lê empresa no conceito do autor, pode ser estendida a uma entidade em sentido amplo, no caso pública, não prejudicando o conteúdo enfocado.

Ensina REIS (1992), que

“..... como se sabe controle interno compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas adotados pela administração para salvaguardar seus ativos, desenvolver a eficiência nas operações, estimular o cumprimento das políticas administrativas prescritas e verificar a exatidão e a fidelidade dos dados contábeis”.

Ao se implantar um sistema de controle interno na administração pública, devem ser levados em conta os riscos atinentes a cada caso e o seu custo de manutenção, uma vez que seria inócuo implantar um sistema cujo custo do controle fosse superior ao objeto que se deseja controlar.

Um sistema de controle interno deve responder a algumas questões básicas, a seguir abordadas:

- **Abrangência** - definir a área a ser controlada, bem como se os registros, informações e ajustes contábeis abrangem a totalidade dos atos e fatos administrativos.
- **Exatidão** - identificar se a execução do trabalho, a avaliação dos elementos patrimoniais e as informações estão exatas.
- **Legalidade** - é uma questão fundamental no exercício do controle interno para verificar se os atos praticados obedecem à legislação vigente.
- **Disseminação das Informações** - saber quem deve prestar as informações e quem deve recebê-las, analisá-las e tomar as medidas necessárias.
- **Oportunidade** - indicar se os trabalhos de controle estão sendo realizados na época mais adequada; basicamente, um sistema de controle está integrado em um sistema de informações, podendo, pois, ser utilizado o processamento eletrônico de dados com alta eficiência.

As prestações de contas e tomadas de contas são sistemáticas e periódicas, mensais, anuais ou por fim de gestão. O controle interno deverá realizar a qualquer tempo, inspeções e verificações locais da ação dos responsáveis por bens, numérico e valores do Estado ou pelos quais este responda.

5 DIVISÕES MAIS MODERNAS DADAS AO CONTROLE

O controle contábil; e o controle administrativo.

5.1 Controle Contábil

Para o American Institute of Certified Public Accountants — AICPA (1988), o controle contábil compreende o plano de organização e todos os métodos e procedimentos que se relacionam diretamente com:

“salvaguarda dos ativos: verificar a exatidão e confiabilidade de seus dados contábeis; promover a eficiência operacional; e incentivar a adesão às políticas gerenciais prescritas”.

No controle contábil se incluem: sistemas de autorização e aprovação; separação de deveres relacionados com registros nos livros; preparação de relatórios relacionados com as operações ou custódia de ativos; controle físico sobre os ativos; e auditoria interna.

Percebe-se que o controle contábil é preventivo e escritural; seu objetivo é assegurar a veracidade dos registros das operações no que se refere à legalidade e fidedignidade funcional dos agentes da administração.

5.2 Controle Administrativo

Segundo DI PRIETO (1994), controle administrativo

“..... é o poder de fiscalização e controle que a administração pública (em sentido amplo) exerce sobre sua própria atuação, sob os aspectos de legalidade e mérito, por iniciativa própria ou mediante provocação. Na esfera federal, esse controle é denominado de supervisão ministerial pelo Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967”.

Controle na administração pública compreende o plano de organização e todos os métodos e procedimentos que se relacionam principalmente com a eficiência das operações e a ob-

servância às políticas administrativas de gestão que, em geral, se relaciona, apenas, indiretamente com os registros contábeis.

No controle administrativo pode-se incluir: análise estatística; estudos de tempos e movimentos; preparação de relatórios; programa de treinamento de pessoal; controle de qualidade total; e análise do custo/benefício.

Ensina MEIRELLES (1989), que

“..... controle administrativo é todo aquele que o Executivo e os órgãos de administração dos demais poderes exercem sobre suas próprias atividades, visa 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”.

O controle administrativo objetiva acompanhar as operações, intervindo na sua realização com a finalidade de assegurar a continuidade dos programas de trabalho do governo, mormente no que se refere à conveniência e oportunidade da sua efetivação.

5.3 Revisão do Sistema de Controles Internos e Fiscalização

O funcionamento efetivo do sistema de controles internos, como já foi salientado deverá estar pautado em princípios fundamentais, por um eficiente processo de registros contábeis das transações e verificação constante pela coordenação administrativa. Esta coordenação administrativa deverá estar atenta para evidenciá-los em manuais de orientação, sendo necessário uma permanente revisão.

Ensina CARDOZO (1994), que:

“..... a revisão do Sistema de Controles Internos compreende duas fases:

- Conhecimento e compreensão dos Sistemas; e*
- Estabelecimento de um grau razoável de segurança de que os procedi-*

mentos são adotados conforme estabelecidos”.

Acrescenta que, ao realizar o exame do Sistema de Controles Internos com essa finalidade, o auditor empreende dois tipos de testes específicos, quais sejam: Testes de compreensão; e Testes de observância.

A fiscalização do sistema de controle interno deve ficar a cargo de um órgão central e a auditoria será levada a efeito por meio de sistemas próprios da administração financeira, contábil e, especialmente, procedimentos habituais de auditoria, como etapa final do controle interno, visando à salvaguarda dos bens, à verificação da exatidão e regularidade das contas à boa execução do orçamento e ao fiel cumprimento da legislação em vigor.

6 A IMPORTÂNCIA DOS INSTRUMENTOS DE CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Com muita propriedade uma frase lapidar que marca o chamamento para a importância do controle na sua essência, cunhada por NASCIMENTO (1991), *“os órgãos de controle precisam abrir os olhos, antes que se lhes decrete o estado falencial”.*

Ensinam MACHADO, REIS (1993), que

“.. o controle interno é fundamental para o êxito da Administração, quando estabelecido em sistema de funcionamento tal que permita aos poderes o conhecimento seguro do que está acontecendo na Administração”.

Percebe-se que será necessário partir para o redesenho e adequação dos órgãos de controle, visando atender o novo ambiente organizacional, observando um novo paradigma, de modo a contemplar os efeitos desejados nas finanças públicas.

Para REIS (1976),

“..... deve-se reconhecer que poucas Administrações no Brasil possuem sistema de controle eficiente, que pos-

sibilite a concretização daqueles definidos no mencionado Art. 74 da Constituição Federal. Por muito tempo se descuidou do assunto na suposição de que, sendo de confiança os cargos de Ministro, Secretários, Diretores e os demais de chefia, não seria necessário qualquer tipo de controle”.

Acrescenta que, na realidade, nada tem a ver uma coisa com a outra. O controle interno, como o externo, não é estritamente pessoal, mas de natureza funcional. É de importância vital para a administração e necessária se faz a sua definitiva institucionalização, a fim de permitir conhecer a eficácia com que estão sendo gastos os recursos públicos.

6.1 Contabilidade

Ensina FRANCO (1990), que

“a finalidade da contabilidade é registrar, controlar e demonstrar os fatos ocorridos no patrimônio, objetivando fornecer informações sobre sua composição e variações, bem como sobre o resultado econômico decorrente da gestão da riqueza patrimonial”.

Enfatiza que essas informações são indispensáveis à orientação administrativa, permitindo maior eficiência na gestão econômica da entidade e no controle dos bens patrimoniais.

Uma importante definição de contabilidade que vale a pena citar MANUAL... (1954),

“... é o ramo da Contabilidade Geral que estuda, controla e demonstra a organização e execução dos orçamentos, os atos e fatos administrativos da Fazenda Pública, o patrimônio público e suas variações”.

Nesta visão, constata-se que a contabilidade tem poder de instrumento de informação, quanto ao passado, presente e futuro. Servindo de fonte essencial da informação para o usuário.

Para OLIVEIRA (1993), nos instrumentos de controle em nossos dias,

“a contabilidade assume papel relevante não só para cumprir dispositivos constitucionais e legais, mas, fundamentalmente, como instrumento de controle capaz de fornecer ao administrador dados indispensáveis à prática dos atos de gestão”.

Verifica-se que os serviços de contabilidade deverão estar estruturados de maneira sistemática ou automatizada para fornecer as informações contábeis úteis e oportunas, atendendo a objetivos e características específicas.

6.2 Características das informações contábeis

Utilidade - do conteúdo da informação contábil; deverá apresentar oportunamente: significado, relevância, veracidade; comparabilidade e tempestividade.

Confiabilidade - para respaldar as decisões tomadas pelo gestor;

Consistência - deverá fundamentar-se nos critérios uniformes que são adotados nos procedimentos, métodos e notas explicativas;

Objeto - deverá ser limitado e quantificado monetariamente, de acordo com as necessidades do usuário da informação;

Verificabilidade - estará consubstanciado e quantificado fisicamente o que foi produzido mediante auditoria operacional; e

Provisoriedade - a informação contábil tem vida ilimitada, pois nunca a informação é definitiva (ex: $x + y = z$), tendo em vista a continuidade da entidade.

Expõe REIS (1976), que

“..... como processo gerador de informações úteis e confiáveis, deve ser organizada de tal maneira que os princípios fundamentais que regem os procedimentos de produção de informações, bem como as características que lhes são inerentes, sejam respeitados”.

7 O CONTROLE SOCIAL DO GASTO PÚBLICO E A CIDADANIA

Cada vez mais tem-se entrado na área de estudo da atividade essencial do Estado, em que ficam diversas questões sem resposta, formando uma verdadeira contradição e indefinição.

Para LIMA (1994), "(.....) *todo o serviço público está sob o questionamento popular*. Acrescenta que basta ligarmos o rádio ou a televisão, ou lermos qualquer noticiário, que encontramos denúncias contra um ministério, queixas de algum órgão estadual, crítica em relação à prefeitura. É, sem dúvida, um fenômeno positivo. A população conscientiza-se de que o que é público é de todos e exige cada vez mais qualidade e eficiência na prestação de serviços públicos. E a cada dia, ainda que lentamente, ultrapassa as reivindicações puramente egoístas, fisiológicas ou corporativista, compreendendo a necessidade de lutas solidárias e de profundas reformas de base na sociedade brasileira, se quisermos um país viável para todos.

A sociedade, no seu conjunto, procura o estabelecimento de um Estado Inteligente, moderno, capaz de dar respostas imediatas a todas as questões, grandes ou pequenas; um Estado efetivo e ativo.

BARBOSA (1994), citando o conferencista mexicano, Carlos Almada, com muita propriedade disse "*o que importa não é o grau de intervenção do Estado, mas, sim, as formas e meios.*"

A democratização aparece como um modelo eleito pela maior parte da humanidade. Avançar em direção a ela requer um redesenho profundo do Estado. Em lugar de um Estado burocrático, impenetrável, desencorajado da participação, de estilo de gestão autoritário, se requer o contrário — abrir plenamente o Estado para a participação dos cidadãos, descentralizar, criar transparência dos atos públicos, desburocratizar, favorecer as formas de co-gestão dos cidadãos, ativar instituições de participação permanente, favorecer a expressão da sociedade civil.

Ensina BRAGA (1993),

"O Estado moderno tem o dever de ser eficiente, sendo, pois, de fundamental importância a estruturação de um avançado sistema de administração financeira apoiado em um sistema contábil atualizado, que apure custos e produtividade dos serviços públicos e o cumprimento dos programas de governo."

Lembra as palavras do grande estadista e presidente norte-americano Thomas Jefferson:

"Nós deveríamos esperar ver as finanças da União tão clara e compreensivelmente como os livros de um mercador, de tal forma que cada membro do Congresso e qualquer pessoa de qualquer nível intelectual deveria ser capaz de compreendê-las para investigar abusos e, conseqüentemente, controlá-los."

As alterações mais profundas, no sistema constitucional de controle da função administrativa, expressa-se nos meios para tanto postos à disposição da cidadania. Além de fazer-se ela presença atuante com a intermediação do judiciário, reveste-se ela também de eficácia mediante ações diretas. Imprescindível, por tudo isso, certa atenção neste segmento do nosso tema.

7.1 O controle social

Para ABOP (1990),

"... o controle que denominamos social concebe-se como o levantamento periódico da opinião que têm os cidadãos sobre os diferentes programas de gasto público com o fim de estabelecer indicadores que meçam o grau de satisfação da sociedade com a política orçamentária do governo e o de coincidência entre os objetivos programados e as suas aspirações."

Acrescenta que a oportunidade do controle social surge tanto de certa insuficiência da técnica de orçamento por programa aplicada à atividade administrativa, devido a dificuldade de quantificar significativamente certos tipos de atuações,

como das características que tem adquirido a tomada de decisões políticas nos Estados democráticos atuais, em que o eleitor concede um voto global a um extenso e complexo programa político.

Ensina SILVA (1991), que

“o cidadão, como contribuinte, certamente, exigirá da administração pública as mesmas garantias que obtém no mercado, pouco se importando que o administrador público, como usualmente ocorre, não tenha preocupação com o custo dos serviços colocados à sua disposição.”

Conclui que é comum encontrarmos gestores públicos e políticos com o entendimento de que os custos dos serviços são gratuitos e, numa atitude atávica, levados a se esquecerem de que os programas de governo são financiados pelos tributos, pelas transferências ou empréstimos que direta ou indiretamente oneram o cidadão.

Para BRAGA (1992),

“(.....) divulgação das demonstrações contábeis do Estado, de forma acessível e inteligível para o cidadão comum, representa valioso instrumento de informação à sociedade, uma das características principais de um governo verdadeiramente democrático. Um sistema de contabilidade pública moderno é útil ao próprio governo, a fim de que possa adotar decisões e implementar planos econômicos com maior grau de segurança.”

Acrescenta que a contabilidade deverá ser mostrada despida da complexidade de suas sofisticadas técnicas, numa linguagem simples e objetiva, para que possa ser entendida por todas as pessoas como instrumento capaz de desvendar aspectos importantes da vida das entidades. E que num Estado plenamente democrático, o cidadão é o legítimo juiz de todos os poderes do Estado, por contribuir para manutenção de sua máquina administrativa e constituir a razão de ser de sua existência.

BOBIO (1986), expõe o seguinte:

“o caráter público é a regra, o segredo é a exceção, e mesmo assim é uma exceção que não deve fazer a regra valer menos, já que o segredo é justificável apenas se limitado no tempo, não diferindo neste aspecto de todas as medidas de exceção.”

Acrescenta que a democracia do Estado contemporâneo vem reforçar essa regra de democracia representativa. A representação só é viável quando visível; está associada ao caráter público do poder.

No âmbito municipal, o caráter público do governo é mais direto, na medida em que é maior a visibilidade dos administradores e das suas decisões. Verifica-se o fortalecimento da administração pública municipal, por meio da publicidade dos debates, da visibilidade e da Controlabilidade do poder pelos cidadãos, podendo concorrer para que a descentralização seja instrumento de revalorização da relevância política da periferia com respeito ao centro.

Expõe LEONIR (1985),

“... o município constitui, assim, o espaço primordial para o aprendizado, o exercício e o desenvolvimento da cidadania, ou seja, ele pode ser percebido como escola de democracia.”

Acerca dos mecanismos de participação da comunidade na administração municipal, a constituição estabelece, além do sufrágio universal, mecanismos como o plebiscito, o referendo, o veto popular e a iniciativa popular, que consiste na proposição de projetos de lei às Câmaras, desde que sejam apoiados por 5% dos eleitores do município.

8 CONTROLADORIA GOVERNAMENTAL — ESTUDO DE CASO

Toda a construção do escopo teórico sobre a visão gerencial no gerenciamento do controle nos seus diversos aspectos consubstancia os questionamentos aqui levantados.

A Controladoria, com o seu Sistema de Controle Interno de Fiscalização Financeira, Contabilidade e Auditoria, busca evidenciar todo o arcabouço teórico para o atingimento de seus objetivos fundamentais, ou seja, dar uma visão das informações gerenciais para o tomador de decisões acerca da gestão dos recursos públicos.

Participação dos executivos do Município no processo de decisões, baseado em informações geradas pela Controladoria, facilitando o gerenciamento de seus projetos e atividades desenvolvidas pelos diversos órgãos Municipais.

Participação dos servidores, motivados no processamento de informações, para atender fins específicos de cada administrador, com uma visão profissional do controle interno. A consolidação deste modelo de Controladoria Governamental servirá, como referencial para outras esferas de governo que carecem de estruturas independentes, com uma visão de controle gerencial da gestão dos órgãos públicos na esfera Municipal.

Constatou-se no estudo de caso, a evidenciação do atendimento aos seguintes parâmetros:

- característica da Prefeitura Municipal da cidade do Rio de Janeiro;
- características da Controladoria Geral;
- criação da Controladoria;
- o controle do Controlador;
- serviços oferecidos/efetividade;
- avaliação e validação dos procedimentos;
- aderência ao controle interno;
- participação do controle interno nas decisões;
- auxílio institucional ao controle externo;
- prestação de contas;
- avaliação de resultados;
- análise da auditoria interna;
- consolidação de informações;
- relatórios com informações gerenciais;
- participação da cidadania;
- participação dos executivos e avaliação final;
- definição das funções essenciais do Estado e de Governo;
- realização profissional na Controladoria Geral; e
- análise importante para motivação.

Finalmente, após o levantamento desta fundamentação, pode-se dar um retrato do cenário no ambiente da Controladoria Geral do Município, inclusive, ao atendimento aos princípios fundamentais de controle interno, com uma visão holística e integrada a toda administração municipal, no atingimento de aspectos como da eficácia, eficiência, economicidade e efetividade, ou seja, os 4 (quatro) "ES".

8.1 Controladoria governamental, sua razão de ser

Um dos princípios fundamentais de democracia é que o governo tem responsabilidade perante os cidadãos. Em última análise, essa responsabilidade é implementada pela urna eleitoral, e, por esse motivo, todos os governos democráticos devem periodicamente apresentar-se ao eleitorado, que tem o poder de aprovar ou rejeitar o administrador.

Entretanto, a responsabilidade orçamentária, financeira e administrativa significa bem mais do que o requisito de enfrentar periodicamente o eleitorado, pois os cidadãos devem entender suas escolhas e saber o que o governo está fazendo.

Para isto os governantes devem informar claramente:

- 1) as políticas que pretendem seguir e as conseqüências antecipadas dessas políticas;
- 2) a avaliação das conseqüências reais dessas políticas; e
- 3) a explicação das causas, das divergências e das ações corretivas quanto a realidade se mostrou diferente do plano.

O que se observa na atualidade é que os relatórios financeiros e contábeis fornecem um grande número de informações para monitorar programas e fornecer uma base para o planejamento de programas e orçamentos, mas, em sua grande maioria, são incapazes de permitir a melhoria do processo decisório ou a realização de auditorias, pois não indicam de modo claro os bens do ativo, passivo e, muito menos o retorno de investimento ou riscos decorrentes de dívidas de curto, médio e longo prazo.

8.2 Sistema integrado de fiscalização financeira, contabilidade e auditoria

Com a visão inteligente do Governo Municipal da Cidade do Rio de Janeiro, após várias negociações, com exposição de motivos consubstanciados, finalmente a Câmara Municipal aprova o projeto de Lei nº 15/93, transformando pelo Poder Executivo na Lei nº 2068, de 22 de dezembro de 1993.

Bastou vontade política e audácia para apresentar este projeto ao Poder Legislativo, que travou um debate muito interessante a respeito do Sistema Integrado de Fiscalização Financeira, Contabilidade e Auditoria. A Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro consegue dar um salto de qualidade na estruturação do seu órgão de controle integrado com status de Secretaria de Município, criando a Controladoria Geral.

O aspecto que mais chama atenção para quem conhece a administração pública com suas estruturas de controles sem independência, é que, normalmente, aquele que fiscaliza está subordinado ao chefe imediato, gastando muitos volumes de papéis com relatórios que, na maioria das vezes, ficam engavetados sem solução.

Fundamentalmente, deve-se observar que o executor não deve ser controlador; é uma questão de segregação de funções. O modelo criado na Prefeitura do Rio de Janeiro, tem esta independência peculiar, que o caracteriza e o diferencia dos demais sistemas implantados até hoje em nosso País em todas as esferas de Governos. Verifica-se que o interesse demonstrado por outros municípios ao Sistema Interno Integrado de Fiscalização Financeira, Contabilidade e Auditoria, constituindo modelo pioneiro, que poderá ser disseminado por todos os órgãos que tiverem interesse, bastando, para consolidar e implantar vontade política dos Governantes, que, com a própria participação da cidadania, terão que ficar alertas para cobranças da sociedade, que já não agüenta mais ser um mero espectador, estando cansada de ouvir discursos inflamados pela moralidade que jamais irão concretizar-se, pela falta de controles eficazes e eficientes.

9 CONCLUSÃO

A Controladoria Geral do Município encontra-se em fase de consolidação por ser um órgão que conta com apenas dois anos de implantação. Muitos procedimentos estão sendo regulamentados para atender todos os setores envolvidos no controle interno. Vários projetos estão em pleno processo de estudo e elaboração, para serem implementados, na gestão de recursos públicos da prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro.

Verificou-se, ainda, que existe um longo caminho a ser percorrido no aprimoramento de informações de relatórios gerenciais. Um aspecto importante, na implantação de qualquer modelo, principalmente na administração pública é a resistência às mudanças, pela cultura conservadora que existe nos órgãos públicos de maneira geral.

Para o Prefeito César Maia (INFORMATIVO..., 1993),

“..... a idéia da criação de um órgão exclusivo para tratar das questões de controle interno precisa ser encarado como uma função permanente, de preservação do Estado, do qual devem ser exigidos procedimentos uniformes que possibilitem combate à práticas inadequadas no setor público.”

Com estas palavras, em entrevista ao Prestando Contas, fica caracterizada a função permanente que se deve dar ao controle interno em qualquer esfera de Governo.

Caracterizando-se, ainda (INFORMATIVO..., 1993), de diversas formas:

“ pela redução de custos e desperdícios que se refletirá na melhor prestação de serviços públicos; pelo fato dos sistema de controle estarem permanentemente atuando para detectar fraudes sempre passíveis de ocorrer em grandes organizações (como o nosso município); e pela apresentação de prestações de contas dos administradores, com emissão de certificados por profissionais com maior independência e autonomia. Eficiência e eficácia

com parâmetro que definam a atuação do setor público possibilitando ganho real ao contribuinte, o destinatário das ações de controle interno."

O pioneirismo do órgão do Sistema de Controle Interno Integrado de Fiscalização Financeira, Contabilidade e Auditoria, pelo que se verificou está consolidado no compromisso do trinômio da moralidade, cidadania e justiça social ao entender o processo de democratização do Poder ao verdadeiro indivíduo/cidadão/cliente/contribuinte que já não suporta ver tanto desperdício e mal versação de recursos públicos.

O modelo inovador e pioneiro que até então nenhum administrador foi capaz de implantá-lo na administração pública, na esfera Municipal, provando-se que é, preciso haver vontade político-administrativa do Poder Executivo para se implantarem órgãos deste quilate; ou seja, pode-se ver sem sombra de dúvida a "reengenharia no setor Governo".

A preocupação com segregação de funções, neste órgão, constitui o suporte fundamental para levar avante qualquer sistema de controle interno integrado. Pode-se dizer que a sua estrutura organizacional permite claramente visualizar esta vocação institucional, operacional e gerencial.

A característica essencial deste órgão está consubstanciada na função permanente da preservação da defesa do Estado, do qual deve exigir procedimentos uniformes, que possibilitem combater as práticas inadequadas do uso de recursos, no setor público, suporte constante à gestão e suprimento de informação no nível estratégico do Município.

A Controladoria Geral, como órgão central de controle interno integrado, está consubstanciada na missão institucional de auxiliar o controle externo e verificar a correta aplicação de recursos públicos.

Verdadeiro órgão de defesa da cidadania na esfera Municipal, pela sua coordenação independente, autonomia e supervisão gerencial, pode alertar e prover ao dirigente máximo, de informações precisas e oportunas para tomar decisões, sempre com o objetivo de maximizar o uso de recursos.

A consolidação deste órgão de controle interno, além da sua estrutura favorável, vai depen-

der da capacitação constante de seu quadro técnico, que deverá estar em permanente processo de treinamento para criarem um espírito crítico no ambiente da organização, implantando idéias novas favoráveis à função de defesa dos direitos de cidadania.

Verificou-se, ao longo desta pesquisa, que, para o exercício do controle, devem-se observar cinco princípios básicos, que são da: responsabilidade, evidência, uniformidade, comparação e utilidade das informações contábeis. Estes princípios, se atendidos, têm suporte fundamental para implantar o sistema de controle em qualquer organização, por mais complexa que ela seja em seu ambiente.

A estrutura básica da Controladoria Geral, pelas variáveis levantadas, atende às normas e política de controle interno implantadas. Porém está em permanente aperfeiçoamento para atender problemas de contexto que surgem, naturalmente, quando se tem compromisso com a realidade e a realização dos objetivos da organização. Acima de qualquer interesse pessoal ou de grupos corporativistas, colocando-se em evidência o objetivo fundamental que é o controle a serviço do interesse público.

10 BIBLIOGRAFIA

ABOP. Associação Brasileira de Orçamento Público. O controle social do gasto público. ABOP, Brasília, n. 26, 2 Quadrimestre, 1990.

AICPA. American Institute of Certified Public Accountants. Professional standarts: ... as of June 1. New York: AICPA; Chicago: commera clearing house, 1988.

ANTHONY, R. N., HERZLINGER, E. R. *Management control in nonprofit organizations*. Illinois: Richard D. Irwin, 1975.

-----, *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Atlas, 1965.

BARBOSA, R. Redesenho do papel do Estado para o desenvolvimento econômico e social. *Política e Administração*, Rio de Janeiro, v. 2, n. 1, jan./mar. 1994.

- BOBIO, N. *O futuro da democracia, uma defesa das regras do jogo*. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1986.
- BRAGA, H. R. A transparência das contas públicas. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, v. 32, n. 83, p. 31; jul. 1993.
- Contabilidade e cidadania. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, v. 21, n. 81, p. 18-25, dez. 1992.
- BRISOLA, J. *Uma contribuição ao estado do controle aplicado: as organizações*. São Paulo: FEA/USP, 1990. (Dissertação de Mestrado).
- CARDOZO, J. S. S. Controles Internos. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, v. 22, n. 87, p. 32-38, jul. 1984.
- DI PRIETO, M. S. L. *Direito Administrativo*. São Paulo: Atlas, 1994.
- FERREIRA, A. B. H. *Novo dicionário aurélio*. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1986.
- FERREIRA, A. C. S. *Orçamento público municipal como instrumento de controle gerencial*. Rio de Janeiro: ISEC/Fundação Getúlio Vargas, 1987. (Dissertação de Mestrado).
- FRANCO, H. *Contabilidade geral*. 22 ed. São Paulo: Atlas, 1990.
- GOMES, J. S. *Um estudo exploratório sobre controle gerencial das empresas estatais brasileiras*. Rio de Janeiro: COPPEAD/Universidade Federal do Rio de Janeiro, 1983. (Tese de Doutorado).
- Controle gerencial: Um plano de referência para pesquisas em empresas estatais no Brasil. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Rio de Janeiro, v. 19, n. 68, p. 18, jan/mai. 1989.
- INFORMATIVO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DA PREFEITURA DO RIO DE JANEIRO - *Prestando Contas*, n. 1, jul., 1993.
- LEONIR, R. Governos fiscais: agentes do desenvolvimento. *Revista de Administração Municipal*, Rio de Janeiro, v. 33, n.180, jul./set. 1985.
- LIMA, L. H. Respeito ao cidadão. *Política e Administração*, Rio de Janeiro, v. 2, n. 1, jan./mar. 1994.
- MACHADO, J., TEIXEIRA JR., REIS, H. C. *A lei 4320/64 comentada*. 25 ed. Rio de Janeiro: IBAM, 1993.
- Manual do contador da administração pública. IMSEP, 1954.
- MEIRELES, H. L. Administração pública e seus controles. *Revista Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, p. 114-28, out./dez. 1989.
- NASCIMENTO, J. O. A despesa pública: alguns enfoques preambulares IV. *Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul*, Porto Alegre, v.20 n. 65, p. 29-38 abr./jun. 1991.
- OLIVEIRA, J. F. Controle interno no setor governamental. *Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul*, Porto Alegre, v. 22, n. 73, p. 19-26, abr./jun. 1993.
- PESSOA, M. C. Sistema de controle gerencial. *Revista do IRB*, Rio de Janeiro, n. 204, abr./jun. 1975.
- REDDIN, W. J. *Que é eficácia gerencial?* São Paulo: Atlas, 1977.
- REIS, H. C. Áreas de centros de responsabilidades no controle interno governamental. *Revista de Administração Municipal*, Rio de Janeiro, v. 39, n. 205, out./dez. 1992.
- REIS, H. C. Sistema de controle interno. *Revista de Administração Municipal*, Rio de Janeiro, v. 23, n. 135, mar./abr. 1976.
- SILVA, L. M. Prestação de contas na administração municipal. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, n. 76, jul./set. 1991.
- SIQUEIRA, M. Administração pública brasileira: velhas questões, novos tempos. *Análise & Conjuntura*, Belo Horizonte: v. 2, n. 2, p. 134-145, 1987.
- TANNENBAUM, A. S. *O controle nas organizações*. Petrópolis: Vozes, 1975.
- VIEIRA, C. V. *Uma contribuição ao estudo da contabilidade nas organizações*. São Paulo: FEA/USP - 1991. (Dissertação de Mestrado).
- WAHRLICH, B. M. *Uma análise das teorias de organização*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1977.