

# Controladoria: Um Novo Conceito Aplicado à Gestão Pública Municipal

## Controllership: A New Concept Applied to the Municipal Public Management

Evandro Kunz<sup>1</sup>  
Jucelaine Bitarello<sup>2</sup>

### RESUMO

A inclusão do princípio da eficiência, através da Emenda Constitucional n.º. 19, de 04 de junho de 1998, e a edição da Lei Complementar n.º. 101, de 04 de maio de 2000, que objetiva uma gestão pública gerencialmente planejada, equilibrada, eficiente, eficaz e transparente, marcam uma nova era na administração pública brasileira. Inicia, assim, a modernização da gestão pública, que recorre a ferramentas desenvolvidas para empresas privadas, visando a melhorar a gestão da organização e, conseqüentemente, otimizar a aplicação dos recursos públicos. Este artigo tem por objetivo demonstrar a sensível mudança na forma de administrar órgãos públicos após a vigência dessas leis. Demonstra o nascimento da controladoria aplicada à administração pública, a necessidade da utilização da contabilidade de custos, instituição de sistemas de controle, avaliação da gestão, reformulação das políticas de recursos humanos, elaboração de planos orçamentários coerentes e participação ativa da sociedade nesse processo. Do ponto de vista metodológico, o artigo é de cunho descritivo, utilizando-se procedimentos de revisão bibliográfica e documental e provocando a reflexão sobre a importância da boa gestão pública para o bem-estar da sociedade.

**Palavras-chave:** Controladoria. Gestão Pública. Administração Pública.

### ABSTRACT

The inclusion of the beginning of the efficiency, through the Constitutional Amendment 19th, of June 04th, 2000, that objectives a public management managerially projected, equilibrated, efficient, effective and transparent, indicate a new time on the Brazilian public management. Starts, so, the modernization of the public management, that through again the tools of the management, developed by private company (s), aiming to improve the management of the organization and, consequently, to optimis the application of the public resources. This article has the objective to show the sensitive changing on the way to manage the public organs after the vigilance of the laws. Shows the birth of the controllership applied on the public management, the necessity of the using of the Cost Accounting, institution of systems of controlling, management evaluation, reformulation of the human resources policy, elaboration of coherent estimate through and active participation of society on the management process. By the methodological way, this article is descriptive, to making use revision procedures from bibliography and documental, and exciting the reflection about the importance of the good public management for the welfare of the society.

**Keywords:** Controllership. Public Management. Public Administration.

<sup>1</sup>Especialista em Controladoria pela Feevale. Bacharel em Ciências Contábeis pela UNISINOS. Contador da Prefeitura Municipal de Presidente Lucena/RS. E-mail: evandrok@sinos.net.

<sup>2</sup>Professora do Curso de Ciências Contábeis e Administração da Feevale. Mestre em Desenvolvimento Regional pela UNISC. E-mail: jubitarello@terra.com.br.

## INTRODUÇÃO

Atualmente, a administração pública brasileira passa por modificações significativas. Novos conceitos surgem para compor o conjunto de ferramentas gerenciais necessárias para a administração pública, resultado de imposições legais, principalmente decorrentes da Emenda Constitucional n.º. 19, de 04 de junho de 1998 e da Lei Complementar n.º. 101, de 04 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal).

A inclusão do princípio constitucional da eficiência é o marco inicial da modernização da administração pública, posteriormente reforçado pela Lei de Responsabilidade Fiscal. A partir disso, os administradores são obrigados a exercer a gestão não apenas preocupados em atender a legalidade de seus atos, mas também em obter resultados positivos, que reflitam a aplicação correta dos recursos, proporcionando satisfação das necessidades da sociedade.

Dessa forma, foram criados novos desafios aos servidores e, principalmente, aos gestores, que necessitam estudar e compreender as ferramentas gerenciais e os conceitos utilizados na iniciativa privada, a fim de promover adaptações necessárias que possibilitem sua utilização na área pública.

O objetivo deste trabalho é destacar a legislação que desencadeou a modernização da administração pública, os conceitos relacionados e as principais alterações provocadas nos métodos de administração. Além disso, demonstrar o nascimento da controladoria na administração pública e sua função nesse contexto.

Para este fim, serão apresentadas técnicas gerenciais que devem ser utilizadas pela administração pública, como a contabilidade de custos, os sistemas de controle interno, a avaliação da gestão, a reformulação das políticas de recursos humanos, a elaboração de planos orçamentários coerentes e a participação ativa da sociedade no processo administrativo.

Trata-se de um artigo de cunho descritivo, utilizando-se a pesquisa bibliográfica, com consultas a livros, artigos, textos extraídos da Internet e impressos oriundos de treinamentos. Também foi utilizada a pesquisa documental, pois exigiu consulta à legislação aplicada ao tema.

Como os conceitos tratados são recentes, a principal dificuldade encontrada na elaboração deste artigo foi o número reduzido de publicações disponíveis sobre os temas. Diante disso, o artigo não espera exaurir a matéria, mas, sim, demonstrar a importância e a sistematização dessa nova forma de gestão pública.

### 1. CONTROLADORIA

A controladoria nasceu no início do século XX nas grandes corporações norte-americanas, com objetivo de realizar um controle rígido sobre todas as empresas da corporação, filiais ou subsidiárias. Muitas empresas concorrentes, que haviam proliferado a

partir da Revolução Industrial, iniciaram fusões no final do século XIX, resultando grandes empresas organizadas sob forma de departamentos e divisões, mas com seu controle centralizado. Foi com a expansão dessas organizações pelo mundo que a função do *controller* também chegou ao Brasil (SCHMIDT, 2002).

Segundo Schmidt (2002), o crescimento e o aumento da complexidade das empresas, a diversificação de suas atividades e expansão geográfica determinaram o nascimento da controladoria.

Os profissionais da área financeira ou da contabilidade, pela sua habilidade para trabalhar com informações econômicas e financeiras, aliada ao conhecimento das áreas operacionais da empresa, foram os primeiros a ocupar a função de *controller*. Esse perfil se alterou com o passar do tempo, acompanhando os interesses variados e dinâmicos, como de acionistas, credores ou gestores. Assim, existem divisões ou departamentos operacionais que necessitam de um conhecimento técnico apurado, nascendo o *controller* operacional, encarregado de atender a necessidade de informações técnicas dos gestores da organização (SCHMIDT, 2002).

Pode-se entender controladoria como o departamento responsável pelo projeto, elaboração, implementação e manutenção do sistema integrado de informações operacionais, financeiras e contábeis de uma determinada entidade, com ou sem finalidades lucrativas (OLIVEIRA apud SCHMIDT et al., 2002, p. 21).

Assim, a controladoria é muito mais do que um mero setor encarregado de realizar controles internos, é um importante setor de apoio à alta administração.

Atualmente, o controlador se cerca de um verdadeiro batalhão de administradores organizacionais, psicólogos industriais, analistas de sistemas, especialistas em computação, estatísticos e matemáticos que têm tarefa de analisar e dirigir, à luz de cada um dos seus campos de conhecimento, um imenso volume de informações necessárias ao cumprimento da função da controladoria (KANITZ apud SCHMIDT et al., 2002, p. 21).

Esse controlador ou *controller* é o responsável pelo sistema de informações da organização, de modo a manter os diretores ou gestores da empresa informados sobre eventos passados, o desempenho atual e os possíveis rumos da empresa.

Segundo Kanitz (apud Schmidt et al. 2002), são atribuições do *controller*:

- ◆responsabilidade pelos sistemas e subsistemas de informações;
- ◆trabalhar aspectos motivacionais das pessoas da organização;

◆ verificar se o planejamento é consistente, viável e se há aceitação na organização, com base na previsão de cenários futuros, dados passados, comparando os resultados alcançados com os anteriores planejados;

◆ por ser gerenciador do sistema de informações, é o primeiro a identificar desvios na execução do planejamento, assim, deve assessorar, orientar e sugerir alternativas, como também coordenar ações para alcançar os resultados almejados;

◆ coordenar os trabalhos, definindo responsabilidades pelo desempenho de tarefas;

◆ assegurar o sincronismo entre pessoal, equipamentos e materiais necessários, de modo a garantir a direção correta dos planos; e

◆ desenvolver sistemas de mensuração e estabelecer padrões, indicar ações corretivas, como também ser sensível à percepção de variações que podem requerer ajustes nos planos.

Conhecidas as atribuições do *controller*, assim como o foco da controladoria, nota-se que ela é perfeitamente aplicada ao setor público, no entanto, isto fica mais evidenciado com a edição da Emenda Constitucional nº. 19, de 04 de junho de 1998 (dispõe sobre Princípios e Normas da Administração Pública), e da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Slomski (2005), ao tentar definir a controladoria, compara-a com concerto musical, dizendo que é o departamento encarregado de manter a sinfonia (reunião de vozes, de sons, consonância perfeita de instrumentos). Assim, numa organização, pública ou privada, a controladoria é encarregada de fazer com que todos trabalhem em busca da maximização do resultado global da entidade.

Segundo ele, para haver controladoria no serviço público, é necessário conhecimento absoluto da organização, saber quem são os servidores, quais suas atribuições, suas capacidades, suas virtudes e suas fraquezas. Aliado a isso, é necessário conhecer os cidadãos, quantos são, quais suas necessidades e como atendê-las. Ele critica a gestão que se baseia no “achismo”, ou seja, toma decisões e fixa objetivos no que acha conveniente ou importante. Assim, fica clara e reforçada a idéia de que a controladoria deve estar munida de um bom sistema de informações, sobre o qual orientará as decisões.

Retomando os conceitos de controladoria e aplicando-se à administração pública, com base na explícita renovação que a legislação vem impondo ao segmento, pode-se definir a controladoria pública como sendo o setor encarregado de munir o gestor e sua equipe de trabalho, como exemplo o prefeito e seu secretariado, de informações suficientes que permitam uma gestão responsável. Além disso, deverá acompanhar a execução dos planos, para tempestivamente identificar possíveis desvios, sugerir

correções, assim como proceder em conjunto com a equipe administrativa a avaliação dos resultados.

Do mesmo modo, como os profissionais da área financeira ou da contabilidade foram os primeiros a ocupar a função de *controller* na iniciativa privada, na administração pública não será diferente, principalmente nos municípios, que, em sua grande maioria, têm o profissional contábil como principal gestor de informações.

## 2. AS MUDANÇAS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Até 1998 os princípios definidos pela Constituição Federal que norteavam a administração pública eram: legalidade, impessoalidade, publicidade, efetividade e economicidade. Com a Emenda Constitucional nº. 19, de 04 de junho de 1998, foi acrescido o princípio da eficiência, exigindo que a atividade administrativa seja exercida com presteza, perfeição e rendimento funcional (MEIRELLES, 1999).

Mais tarde, este princípio foi consolidado pelo objetivo explícito da Lei de Responsabilidade Fiscal. Formalmente denominada Lei Complementar nº. 101, de 04 de maio de 2000, instituiu normas de finanças públicas voltadas à responsabilidade dos agentes públicos, buscando uma gestão gerencialmente planejada, equilibrada, eficiente, eficaz e transparente.

Esta lei conferiu à contabilidade uma posição de destaque e grande responsabilidade, juntamente com o sistema de controle interno. A contabilidade é encarregada de fornecer informações que permitam aos gestores públicos avaliar e planejar suas ações, bem como transmitir essas informações à sociedade.

O planejamento é ponto de partida para aplicação da Lei de Responsabilidade Fiscal, pois foram criadas novas funções à Lei de Diretrizes Orçamentárias e à Lei Orçamentária Anual. Fica evidenciada a preocupação com o equilíbrio das contas, controle de custos, avaliação de resultados, previsão de metas e riscos fiscais, e com o impacto nas contas públicas resultante da expansão de despesas e renúncia de receitas.

São também pilares desta lei: a transparência, tanto na definição como na avaliação da gestão em conjunto com a sociedade, por meio de audiências públicas e publicações de relatórios em jornais e Internet; o controle atribuído ao sistema de controle interno, poder legislativo e tribunais de contas; e a responsabilização dos agentes, através de sanções, por descumprimento da norma.

Assim, técnicas utilizadas pela contabilidade gerencial necessitam ser adaptadas à administração pública, e com isso tratar de questões como: alocação adequada dos custos, análise dos processos de trabalhos, otimização de recursos escassos e a mensuração do desempenho.

### 3. O PLANEJAMENTO NOS MUNICÍPIOS

O planejamento é essencial e constitui o ponto de partida para uma administração eficiente e eficaz (ANDRADE, 2005).

Um dos itens mais importantes e mais visados na Contabilidade Pública é o Orçamento Público, que é resultado do processo de planejamento imposto aos entes públicos pela Constituição Federal, em seu artigo 165, através dos seguintes instrumentos integrados:

- ◆ Plano Plurianual
- ◆ Lei de Diretrizes Orçamentárias
- ◆ Lei de Orçamento Anual.

O plano plurianual é um plano de médio prazo, pelo qual procura-se ordenar as ações do governo que levem ao atingimento dos objetivos e metas fixados para um período de quatro anos, ao nível do governo federal, e também de quatro anos ao nível dos governos estaduais e municipais (KOHAMA, 2006, p. 35).

Elaborado no primeiro ano de mandato para vigência do segundo ano da gestão até o primeiro da gestão seguinte, o plano plurianual tem como objetivo principal conduzir os gastos de maneira racional, de modo a possibilitar a manutenção do patrimônio e a realização de novos investimentos (ANDRADE, 2005).

Durante a sua vigência, deve orientar a administração quanto à realização dos programas de trabalho, destacando as despesas de capital, outras despesas delas decorrentes e as despesas de caráter continuado. Assim, qualquer ação governamental somente poderá ser executada se o programa estiver previsto no plano plurianual (ANDRADE, 2005; KOHAMA, 2006).

Slomski (2005) entende que este plano deve representar o programa de governo apresentado durante a campanha pelo candidato ao cargo de prefeito, governador ou presidente, no entanto, agora, com objetivos, com definição do órgão responsável por sua execução e eventuais parcerias, com metas a serem alcançadas e indicadores para sua aferição.

O segundo instrumento de planejamento é a lei de diretrizes, que compreenderá as metas prioritárias da administração, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento (§ 2º do art. 165 da Constituição Federal).

Com base nos programas, nos objetivos e nas metas, definidos no plano plurianual, cabe à lei de diretrizes orçamentárias fixar quais serão as metas desenvolvidas no exercício financeiro subsequente, que coincide com o ano civil (SLOMSKI, 2005).

Com a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal, a lei de diretrizes orçamentárias também deverá conter o Anexo de Metas Fiscais, no qual são definidas as metas de resultado primário<sup>3</sup> e nominal<sup>4</sup>, e o Anexo de Riscos Fiscais, no qual são contemplados os riscos fiscais e avaliados os passivos contingentes. Estes anexos são essenciais para o acompanhamento das finanças e para o equilíbrio das contas.

Esta lei também confere competência para a lei de diretrizes dispor sobre:

- ◆ a forma de utilização e montante da reserva contingência;
- ◆ a programação financeira e cronograma de desembolso;
- ◆ regras para renúncia de receita;
- ◆ regras para geração de novas despesas;
- ◆ exceções para aumento de despesa de pessoal, para entes que atingiram o limite prudencial;
- ◆ regras para a destinação de recursos públicos a outro ente da federação ou para o setor privado;
- ◆ normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos do orçamento;
- ◆ regras para a inclusão de novos projetos no orçamento; e
- ◆ regras para que os municípios possam custear despesas de competência de outros entes da federação.

O terceiro instrumento de planejamento, o mais detalhado dos três, é a lei orçamentária anual, que, segundo a Constituição Federal, artigo 165, §5º, compreende:

- ◆ o orçamento (previsão de receita e despesa) dos poderes Legislativo e Executivo (Câmara de Vereadores e Prefeitura, em nível municipal), seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo poder público;
- ◆ o orçamento de investimentos das empresas sobre as quais o município, direta ou indiretamente, detém maioria do capital social com direito a voto; e
- ◆ o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as suas entidades, para municípios que possuem fundos ou autarquias que custeiam a seguridade social de seus servidores.

<sup>3</sup>Resultado Primário é diferença entre o montante das receitas e despesas, excluídas as com encargos da dívida.

<sup>4</sup>Resultado Nominal é a variação do saldo da dívida de um exercício em relação ao outro, deduzidas as disponibilidades financeiras e outras contas do Ativo Financeiro.

Orçamento público ou orçamento programa é a materialização do planejamento do Estado, quer na manutenção de sua atividade (ações de rotina), quer na execução de seus projetos (ações com início, meio e fim). Configura o instrumento do Poder Público para expressar seus programas de atuação, discriminando a origem e o montante dos recursos (receitas) a serem obtidos, bem como a natureza e o montante dos dispêndios (despesas) a serem efetuados (ANDRADE, 2005, p. 133).

Como referido, trata-se de planos integrados, assim a lei orçamentária anual é elaborada em conformidade com a lei de diretrizes orçamentárias, onde são programadas as ações a serem executadas, visando a alcançar os objetivos previstos no plano plurianual (KOHAMA, 2006).

Além dos três instrumentos tradicionais de planejamento, com a Lei de Responsabilidade Fiscal começam a ser estudadas e implementadas duas ferramentas auxiliares ao planejamento público: a programação financeira e cronograma de desembolso e o impacto financeiro e orçamentário.

A programação financeira e cronograma de desembolso não são novidades impostas pela Lei de Responsabilidade Fiscal, pois, na Lei Federal nº. 4.320/64, já se impunha sua elaboração:

Imediatamente após a promulgação da Lei de Orçamento e com base nos limites nela fixados, o Poder Executivo aprovará um quadro de contas trimestrais que cada unidade orçamentária fica autorizada a utilizar (Art. 47, Lei Federal nº. 4.320, de 17 de março de 1964).

A fixação das cotas a que se refere o artigo anterior atenderá aos seguintes objetivos:

a) assegurar às unidades orçamentárias, em tempo útil, a soma de recursos necessários e suficientes à melhor execução do seu programa anual de trabalho; e

b) manter, durante o exercício, na medida do possível, o equilíbrio entre a receita arrecadada e a despesa, de modo a reduzir ao mínimo eventuais insuficiências da tesouraria (Art. 48, “a” e “b”, Lei Federal nº. 4.320, de 17 de março de 1964).

A Lei de Responsabilidade Fiscal preceitua:

Até trinta dias após a publicação dos orçamentos, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias e observado o disposto na alínea c do inciso I

do art. 4º, o Poder Executivo estabelecerá a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso (Art. 8º, Lei Complementar nº. 101, de 04 de maio de 2000).

Contudo, as punições por infrações de dispositivos da Lei de Responsabilidade Fiscal, previstas no artigo 73, foram determinantes para a implementação da programação financeira e cronograma de desembolso.

A inovação trazida pela Lei de Responsabilidade Fiscal foi o impacto orçamentário-financeiro, um importante instrumento auxiliar do planejamento das administrações públicas, que, por força da disposição dessa lei, deverá acompanhar:

◆ a concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária, que gere renúncia de receita; e

◆ a criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental, que provoque aumento de despesa, cuja execução seja superior a dois exercícios.

De acordo com a Lei, esse impacto deverá estar acompanhado das premissas e metodologias utilizadas para o cálculo, assim como devem estar previstas as medidas de compensação necessárias para manutenção do equilíbrio entre a receita e a despesa.

Desse modo, o impacto orçamentário-financeiro é o instrumento que garantirá a manutenção do equilíbrio da receita e despesa previsto na lei de diretrizes orçamentárias e na lei orçamentária anual.

Para garantir um bom planejamento, é necessária uma sólida base de informações, pois é preciso saber quanto custa um projeto ou uma atividade prevista no orçamento, assim, um sistema de custos se torna indispensável.

#### 4. CONTABILIDADE DE CUSTOS NAS ENTIDADES PÚBLICAS

Na Era do Mercantilismo, foi desenvolvida a Contabilidade Financeira ou Geral, que estava estruturada para atender as necessidades das empresas comerciais. Com a Revolução Industrial do século XVIII, foram necessárias alterações na forma de contabilizar, que deveria permitir ao administrador avaliar os estoques, determinar os resultados e apurar balanços (MARTINS, 1998; LEONE, 1995).

Com o passar do tempo, em virtude do crescimento das indústrias, a Contabilidade de Custos passou a ser encarada como uma eficiente ferramenta gerencial. Com esse novo papel, a Contabilidade de Custos tem duas funções relevantes: o auxílio ao controle e a ajuda às tomadas de decisões (MARTINS, 1998).

Agora, por força da Lei de Responsabilidade Fiscal, a utilização da contabilidade de custos também começa a ser aplicada na administração pública. Em seu artigo 50, § 3º, expressa: “A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o

acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”.

No entanto, não foi a Lei de Responsabilidade Fiscal que trouxe a obrigatoriedade da contabilidade de custos na administração pública, já a Lei Federal nº. 4.320, de 17 de março de 1964, Lei da Contabilidade Pública, em seu artigo 85, exigia a apuração de custos na Administração Pública, porém restrita aos serviços industriais:

Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitir o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

Completando o entendimento, o artigo 99 da mesma Lei traz: “ Os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autarquia, manterão contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeira comum”.

Dessa forma, não só as autarquias e empresas públicas estão obrigadas a um sistema de custos, mas também as Prefeituras, Estados e União, quando da execução de serviços industriais.

Como exemplo, muitos municípios possuem sistemas públicos de fornecimento de água, cobrando tarifa pela utilização do serviço. Assim, esse serviço deveria possuir contabilidade de custos, contrapondo os ingressos, os custos e o resultado.

Outras duas normas, também, traziam a obrigatoriedade da contabilidade de custos: Decreto-Lei nº. 200, de 25 de fevereiro de 1967, e o Decreto Federal nº. 93.872, de 23 de dezembro de 1986.

Mas, assim como as punições previstas no artigo 73 da Lei de Responsabilidade Fiscal foram determinantes para a implementação da programação financeira e cronograma de desembolso, também foram determinantes para o início efetivo das discussões e tentativas de implementação da contabilidade de custos nos municípios.

Além do sistema de custos, a Lei de Responsabilidade Fiscal provocou a instituição efetiva de sistemas de controle interno.

## 5. CONTROLE INTERNO

Na definição de Hely Lopes Meirelles, a expressão controle “em tema de administração pública, é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro” (MEIRELLES, 1999, p.598).

Pela grande repercussão que o tema controle interno tem em dias atuais, poder-se-ia pensar que sua instituição se deu com a Lei de Responsabilidade Fiscal, no entanto, dispositivos legais anteriores já ressaltavam a necessidade de sua instituição, como a Lei Federal nº. 4320/64, o Decreto Lei nº. 200/67, a Constituição Federal de 1988, nos artigos 31 e 37 (CAVALHEIRO, 2003).

Com base nestes preceitos legais, Barbosa (2002) identifica as competências do sistema de controle interno, conforme seguem:

- ◆ orientar quanto à legalidade da despesa.
- ◆ atestar a regularidade das contas dos administradores públicos e de outros responsáveis por valores e bens públicos.
- ◆ avaliar o cumprimento de metas previstas no plano plurianual.
- ◆ avaliar a execução dos programas de governo e dos orçamentos.
- ◆ comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficiência e eficácia, da gestão, orçamentária, financeira e patrimonial.
- ◆ fiscalizar a aplicação de recursos públicos por entidades privadas;
- ◆ apoiar o controle externo em auditorias.
- ◆ verificar a legalidade dos atos de receita, despesa, direitos e obrigações.
- ◆ verificar a fidelidade funcional dos gestores e servidores públicos.
- ◆ fiscalizar o cumprimento dos limites das operações de crédito e inscrições de restos a pagar.
- ◆ fiscalizar o cumprimento de medidas de redução de despesas de capital, quando o valor atinge o limite estabelecido em lei.
- ◆ fiscalizar o cumprimento dos limites das dívidas consolidada e mobiliária.
- ◆ fiscalizar a aplicação de recursos obtidos com a alienação de ativos.
- ◆ fiscalizar o cumprimento do limite de gastos do poder legislativo.
- ◆ assinar e, conseqüentemente, analisar o Relatório de Gestão Fiscal, previsto na Lei de Responsabilidade Fiscal.
- ◆ fiscalizar procedimentos licitatórios e as despesas decorrentes de contratos regidos pela Lei Federal nº. 8.666/93 (Lei de Licitações).

Mas apenas a avaliação realizada pelo controle interno não é suficiente, a administração deverá promover audiências públicas com finalidade de discutir os resultados com a sociedade.

## 6. AVALIAÇÃO E TRANSPARÊNCIA DA GESTÃO PÚBLICA

Baseada na transparência, a Lei de Responsabilidade Fiscal cria a obrigatoriedade de várias formas de divulgação e conseqüente avaliação da

gestão. Em seu artigo 48, determina que os instrumentos de transparência da gestão fiscal - Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal - deverão ser amplamente divulgados, inclusive por meios eletrônicos. Por orientação do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul, os municípios gaúchos utilizam três formas de publicação: a Internet, o jornal e o mural oficial da prefeitura e da câmara de vereadores.

O Relatório Resumido da Execução Orçamentária está previsto no § 3º do artigo 165 da Constituição Federal e sua composição está determinada no artigo 52 da Lei de Responsabilidade Fiscal. Mesmo sendo chamado de relatório resumido, fornece um amplo conjunto de informações à sociedade e aos Tribunais de Contas (órgãos encarregados de auditorias dos entes públicos) sobre a execução orçamentária e sua previsão e informações sobre a maioria dos itens a serem controlados pela administração pública (ANDRADE, 2005).

Segundo a Lei de Responsabilidade Fiscal, esse relatório deverá ser publicado até trinta dias após o encerramento de cada bimestre, e deverá conter:

- ◆ balanço orçamentário.
  - ◆ demonstrativo da execução das receitas e despesas.
  - ◆ demonstrativo da Receita Corrente Líquida<sup>5</sup>.
  - ◆ demonstrativo das receitas e despesas previdenciárias.
  - ◆ demonstrativo do Resultado Primário.
  - ◆ demonstrativo do Resultado Nominal.
  - ◆ demonstrativo dos restos a pagar.
  - ◆ demonstrativo das receitas e despesas com a manutenção e desenvolvimento do ensino.
  - ◆ demonstrativo da receita líquida de impostos e das despesas com saúde.
  - ◆ demonstrativo das operações de crédito e despesas de capital.
  - ◆ projeções atuariais dos regimes de previdência.
  - ◆ demonstrativo da receita de alienação de ativos e aplicação desses recursos.
  - ◆ justificativas da limitação de empenhos, quando for o caso.
  - ◆ justificativas da frustração de receitas, especificando as medidas de combate à sonegação e à evasão fiscal, adotadas e a adotar, e as ações de fiscalização e cobrança, quando for o caso.
- O outro instrumento de transparência, o Relatório de Gestão fiscal, foi instituído pela Lei de Responsabilidade Fiscal, nos artigos 54 e 55.

De acordo com a Lei, este relatório deverá ser elaborado quadrimestralmente e publicado até trinta dias após o encerramento deste período. Foi facultado aos municípios com menos de cinquenta mil habitantes optarem pela elaboração semestral do Relatório de Gestão Fiscal e, conseqüentemente, sua publicação se dará até trinta dias após o encerramento do semestre.

Assim como o Relatório Resumido de Execução Orçamentária, o Relatório de Gestão Fiscal também deverá ser encaminhado ao Tribunal de Contas, ao qual o ente está vinculado.

Este relatório deverá conter:

- ◆ demonstrativo das despesas com pessoal.
- ◆ demonstrativo da dívida consolidada e mobiliária.
- ◆ demonstrativo da concessão das garantias.
- ◆ demonstrativo das operações de crédito.
- ◆ demonstrativo da disponibilidade de caixa.
- ◆ demonstrativo dos restos a pagar.
- ◆ demonstrativo das despesas com serviços de terceiros.

A Lei de Responsabilidade Fiscal evidencia a intenção do legislador de envolver a sociedade, principal interessada na gestão dos recursos públicos, nos processos de elaboração e de discussão dos planos orçamentários. Além disso, obriga os administradores a, quadrimestralmente, avaliarem sua gestão em audiências públicas.

Os poderes executivos (federal, estaduais e municipais), com base no § 4º do artigo 9º da Lei de Responsabilidade Fiscal, deverão, até o final dos meses de maio, setembro e fevereiro, demonstrar e avaliar, em audiência pública, o cumprimento das metas fiscais de cada quadrimestre.

Nessa audiência, serão avaliadas as metas fiscais fixadas na lei de diretrizes orçamentárias, por força do § 1º e § 2º do artigo 4º da Lei de Responsabilidade Fiscal:

- ◆ metas de receitas e despesas.
- ◆ meta de Resultado Nominal.
- ◆ meta de Resultado Primário.
- ◆ nível de endividamento.
- ◆ evolução do patrimônio líquido, principalmente destacando a origem e a aplicação dos recursos obtidos com a alienação de ativos.
- ◆ situação financeira e atuarial dos regimes de previdência e demais fundos e programas de natureza atuarial.
- ◆ compensação das receitas renunciadas; e
- ◆ utilização da margem de expansão das despesas de caráter continuado.

<sup>5</sup>A Receita Corrente Líquida dos Municípios é o somatório das receitas correntes, excluídas as contribuições dos servidores ao regime próprio de previdência, a compensação entre fundos de previdência, a arrecadação das contribuições patronais ao fundo de previdência e as transferências intragovernamentais. A apuração dessa receita é feita mensalmente, considerando o somatório das receitas e deduções do mês, mais o acumulado dos onze meses anteriores (Lei de Responsabilidade Fiscal).

Também podem ser avaliados nessa audiência pública<sup>6</sup>:

- ◆ comportamento das despesas de pessoal;
- ◆ comportamento das receitas e despesas vinculadas à educação;
- ◆ comportamento das receitas e despesas vinculadas à saúde; e
- ◆ situação dos restos a pagar e disponibilidade financeira, caso tratar-se da avaliação do último quadrimestre do exercício.

Tanto para elaboração dos relatórios apresentados, como também para o cumprimento de todos os quesitos impostos pela legislação, objetivando uma gestão pública moderna, requer-se um excelente quadro de recursos humanos.

## 7. GESTÃO DE RECURSOS HUMANOS EM ÓRGÃOS PÚBLICOS

Para que a gestão pública seja gerencialmente planejada, equilibrada, eficiente, eficaz e transparente, como exige a Lei de Responsabilidade Fiscal, é necessário contar com excelentes servidores.

Justamente por essa necessidade de profissionais qualificados, deve-se pensar numa gestão de recursos humanos moderna, adequada para competir com a iniciativa privada.

Normalmente, os planos de carreira têm como base o tempo de permanência no cargo, aliado a um sistema de avaliação de eficiência, eficácia, assiduidade, pontualidade e relacionamento. Na teoria, tem-se uma forma de motivar os servidores, o que não ocorre na prática, pois os servidores dificilmente não preenchem os requisitos mínimos para promoção, em virtude de um ineficiente sistema de acompanhamento e avaliação dos servidores. Assim, todos os servidores são promovidos, independente do merecimento, não realizando, então, o desenvolvimento do quadro, apenas a onerosidade.

Desta forma, os estímulos estão relacionados à estabilidade e aumento de salários de acordo com o tempo de serviço no cargo, não há necessidade de melhorar o desempenho para obter esses benefícios, basta apenas permanecer no cargo. Assim, depara-se, em geral, com um quadro de servidores acomodados, sem motivação para inovar, melhorar seu desempenho e aumentar sua produtividade.

Para mudar este quadro, é necessário promover uma gestão estratégica de recursos humanos nos órgãos públicos, com políticas e diretrizes que busquem aumentar as habilidades dos servidores e, conseqüentemente, do próprio poder público (MARCONI, 2004).

De acordo com Marconi (2004), para definir essas políticas, os órgãos públicos devem adaptar políticas do setor privado, que trazem bons resultados, sendo elas:

- ◆ o recrutamento, concurso público, deve ser eficiente e rigoroso, para que os servidores possuam o perfil desejado;

- ◆ o plano de carreira deve estimular o servidor a buscar o aprimoramento e permitir aos gestores cobrar resultados. Para isso, é importante que as regras de progressão na carreira estejam relacionadas ao desempenho, à capacitação e à responsabilidade. Também as mudanças salariais entre os níveis devem ser significativas, a ponto de estimularem o servidor a prosseguir na carreira;

- ◆ a estratégia de capacitação deve possibilitar o constante aprimoramento da força de trabalho;

- ◆ os incentivos como a remuneração, benefícios, prêmios, devem estimular o servidor e possibilitar a cobrança de desempenho adequado;

- ◆ a estrutura de avaliação deve possibilitar a verificação do desempenho, identificação das necessidades de capacitação e estar vinculada à progressão do servidor;

- ◆ os planos de cargos devem estar formatados a fim de possibilitar redistribuição de servidores dentro da organização pública, visando o alcance do perfil e quantitativo desejado.

Para implementação destas políticas, não é suficiente a edição de normas legais que disciplinem a gestão de recursos humanos, mas também a vontade e ação política responsável.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Dificilmente prefeituras de pequenos municípios, que são maioria tanto no Estado como no Brasil, possuem, em seu quadro, profissionais que se atenham a estudos semelhantes aos desenvolvidos neste trabalho.

Assim, as empresas e profissionais liberais especializados em consultoria e assessoria na área pública têm um campo totalmente favorável para o desenvolvimento de seu negócio. Desta forma, esse segmento assume papel importante na gestão pública, pois a maioria dos municípios, principalmente os de pequeno porte, possui contratos nessa área.

Nota-se que existe um mercado de trabalho paralelo, que necessita de bons profissionais com conhecimentos na área pública, concorrendo com os órgãos públicos. A maioria dos profissionais que atuam em assessoria e consultoria é egressa da carreira pública, normalmente esses profissionais são atraídos

<sup>6</sup> Delegações de Prefeituras Municipais - DPM, Curso sobre Programação Financeira e Avaliação de Metas Fiscais.

pelas melhores condições salariais e de trabalho. Abrem mão da estabilidade para desfrutarem das vantagens oferecidas pela iniciativa privada aos profissionais que se destacam.

O poder público, com aval da sociedade, que desmerece o profissional da área comete um grave erro com a má gestão dos recursos humanos, permitindo que o mercado de trabalho privado absorva os melhores profissionais. Assim, é extremamente necessária uma gestão de recursos humanos moderna, não somente para atrair melhores profissionais, mas também para valorizar os servidores que já integram o quadro e têm interesse em seguir carreira e afastar os acomodados e incapazes de prestar um bom serviço.

Nos últimos anos, foi criado um campo totalmente favorável para o nascimento da controladoria pública, pois foram impostas várias regras que, para serem cumpridas, necessitam de informações precisas e profissionais com conhecimentos multidisciplinares, capazes de fazer uma leitura correta da realidade social e econômica e a transferirem para a gestão pública.

A contabilidade de custos pública, o planejamento dos orçamentos, a avaliação da gestão, o controle interno, a programação financeira e o cronograma de desembolso, o impacto orçamentário e financeiro e a própria contabilidade pública estão intimamente relacionados na administração pública. É neste relacionamento que atuará a controladoria, não como responsável por essas áreas, mas como órgão de *staff* na estrutura organizacional, responsável pela gerência das informações produzidas.

Conhecendo-se a estrutura organizacional de uma prefeitura, nota-se que estas ferramentas se concentram na Secretaria de Fazenda, exceto o controle interno, no entanto, a função da controladoria não se restringe a esta secretaria, muito pelo contrário, ela deve buscar informações em todas as secretarias ou órgãos da prefeitura, a fim de ter total domínio sobre os assuntos municipais.

Além disso, a controladoria deve estar atenta a todos os acontecimentos externos que poderão influenciar direta ou indiretamente o município, engloba-se aqui a economia, a política, o contexto social, entre outros inúmeros fatores.

Atendendo a esses requisitos, a controladoria estará apta para munir o gestor e sua equipe de trabalho com informações necessárias para realizar uma gestão eficiente. Também deverá acompanhar e controlar a execução do planejamento para garantir o atingimento dos objetivos traçados, recomendando eventuais ajustes necessários.

Com essa modernização, também foi ampliado o sentido de controle. Ele sempre fez parte da administração pública, mas simplesmente avaliava a legalidade, agora volta suas atenções aos resultados, estando comprometido com a eficiência e eficácia da gestão dos recursos públicos; sob esta ótica, evita o

desperdício e o mau uso dos recursos, além de inibir a corrupção e os desvios.

Fica claro que a legislação desenhou a estrutura necessária para definitivamente melhorar a gestão pública, agora, espera-se que os governantes e servidores se comprometam com essa nova forma de gestão, como também a sociedade, principal interessada no bom desempenho, participe no processo, fiscalizando e cobrando melhores serviços e gestão responsável dos recursos públicos.

## REFERÊNCIAS

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade na Gestão Pública Municipal**. São Paulo: Atlas, 2002.

\_\_\_\_\_(org). **Planejamento Governamental para municípios**. São Paulo: Atlas, 2005.

AZEVEDO, Maria Gorete A. S. **Custos na Administração Pública: Um Estudo na Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará**. Fortaleza: 2005. Dissertação (Mestrado em Controladoria) - Universidade Federal do Ceará.

BARBOSA, Evanir Lenhardt. **Controle Interno da Administração Pública: Instrumento de Controle e de Gerenciamento**. Porto Alegre: 2002. Monografia (Especialização em Advocacia Municipal) - Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado, 1998.

BRASIL. Lei Complementar nº. 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, 2000.

BRASIL. Lei nº. 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para Elaboração e Controle dos Orçamentos e Balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, 1964.

CAVALHEIRO, Jader Branco. **A Organização do Sistema de Controle Interno dos Municípios**. 2. ed. Porto Alegre: CRC-RS, 2003.

DELEGAÇÕES DE PREFEITURAS MUNICIPAIS - DPM. **Curso sobre Estimativa de Impacto Orçamentário e Financeiro**. Porto Alegre: 2002.

DELEGAÇÕES DE PREFEITURAS MUNICIPAIS - DPM. **Curso sobre Programação Financeira e Avaliação de Metas Fiscais**. Porto Alegre: 2006.

DINIZ, Josediton Alves. **Percepções de gestores e assessores contábeis da Administração Pública sobre aspectos do sistema de custos e resultados: uma análise em prefeituras municipais do Estado da Paraíba**. João Pessoa: 2004. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade Federal da Paraíba.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública: Teoria e Prática**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Técnica de Pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

LEONE, George S. G. **Curso de Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 1995.

MARCONI, Nelson. Gestão de Recursos Humanos das Organizações Sociais. In: **IX Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública**, 2004, Madrid, Espanha.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 24. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1999.

SCHMIDT, Paulo et al. (org.). **Controladoria: Agregando Valor para a Empresa**. Porto Alegre: Bookman, 2002.

SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e Governança na Gestão Pública**. São Paulo: Atlas, 2005.