

Controladoria na Gestão Pública Municipal: Um Desafio do Conhecimento Sistêmico

Manoel Quaresma Xavier

Jaime Crozatti

José Santos Dal Bem Pires

Willson Gerigk

Resumo:

As informações no contexto da administração pública são consideradas insumo básico para que gestores públicos e cidadãos avaliem o desempenho dos primeiros no uso dos recursos disponibilizados para atender às necessidades coletivas. Conforme a teoria da agência ocorre assimetria informacional entre gestores e cidadãos uma vez que os primeiros têm acesso a um nível mais detalhado das informações. Este artigo defende a idéia da controladoria governamental como elemento fundamental para a eficácia no atingimento de metas públicas e aprimoramento dos meios que minimizam conflitos informacionais entre Estado e sociedade. Entende-se que com a disseminação, interna e externa, das informações da entidade pública, poder-se-á estimular a atuação dos cidadãos no papel de controladores do uso dos recursos colocados à disposição dos gestores públicos. Este papel, combinado com as exigências da Lei de Responsabilidade Fiscal, quanto ao estabelecimento de normas de transparência na gestão pública, levará o controller público a uma função de maior responsabilidade social, já que passa de fornecedor de informações a interlocutor e elemento chave na busca do bem-estar da coletividade.

Área temática: *Gestão de Custos no Setor Governamental*

Controladoria na Gestão Pública Municipal: Um Desafio do Conhecimento Sistêmico

Autores: Manoel Quaresma Xavier, Jaime Crozatti, José Santos Dal Bem Pires, Willson Gerigk.

Resumo

As informações no contexto da administração pública são consideradas insumo básico para que gestores públicos e cidadãos avaliem o desempenho dos primeiros no uso dos recursos disponibilizados para atender às necessidades coletivas. Conforme a teoria da agência ocorre assimetria informacional entre gestores e cidadãos uma vez que os primeiros têm acesso a um nível mais detalhado das informações. Este artigo defende a idéia da controladoria governamental como elemento fundamental para a eficácia no atingimento de metas públicas e aprimoramento dos meios que minimizam conflitos informacionais entre Estado e sociedade. Entende-se que com a disseminação, interna e externa, das informações da entidade pública, poder-se-á estimular a atuação dos cidadãos no papel de controladores do uso dos recursos colocados à disposição dos gestores públicos. Este papel, combinado com as exigências da Lei de Responsabilidade Fiscal, quanto ao estabelecimento de normas de transparência na gestão pública, levará o *controller* público a uma função de maior responsabilidade social, já que passa de fornecedor de informações a interlocutor e elemento chave na busca do bem-estar da coletividade.

Palavras-chave: Controladoria. Gestão Pública. Cidadãos.

Área Temática: Gestão de Custos no Setor Governamental

1 Introdução.

Um dos principais desafios dos integrantes que compõem a administração pública municipal e dos cidadãos, principais financiadores dos recursos que atendem às necessidades de natureza pública, é encontrar um ponto de equilíbrio entre as informações geradas pelos gestores públicos e o interesse e entendimento dos cidadãos sobre o conteúdo dos relatórios econômico-financeiros disponibilizados.

Para atender a esta pressuposição, espera-se que a produção acadêmica da Ciência Contábil possa contribuir para diminuir a assimetria informacional entre cidadãos contribuintes e Gestores Públicos Municipais. Nesse sentido, a controladoria, como ramo do conhecimento e unidade administrativa de natureza contábil e gerencial, tem sob sua responsabilidade o papel de construir bases teóricas e conceituais de sistemas de informações, bem como coordenar e disseminar os meios necessários para o desenvolvimento de ações que criem condições informacionais para a realização do processo de interação entre os gestores públicos e os cidadãos. No decorrer das duas últimas décadas, a história tem demonstrado que as sociedades, principalmente as representadas pelas entidades não governamentais - criadas pela sociedade civil -, e os conselhos representativos de segmentos da gestão pública têm procurado alternativas de participação no gerenciamento dos bens e serviços públicos. Entre as várias formas de participação o que se tem constatado como condição adversa de entendimento refere-se aos métodos informacionais dos relatórios contábeis econômicos e financeiros.

Essa condição adversa, quando da geração das informações, pode estar alicerçada no fato de que a contabilidade pública governamental depende de técnicas estabelecidas em leis e

normas que definem a forma de como se deve proceder para a elaboração dos seus demonstrativos. Essa dependência legal tem causado certo desconforto de interpretação do conteúdo dos relatórios pelos cidadãos. Portanto, o que se tem percebido é uma demanda por informações inteligíveis, onde o cidadão possa entender a origem e a aplicação dos recursos sem questionamento do seu método de elaboração.

Os relatórios contábeis dos entes públicos são fundamentados nas exigências impostas pela legislação e, com ênfase na Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF observa-se conflitos entre os órgãos fiscalizadores e os gestores públicos quanto aos meios e forma de informar à sociedade sobre as ações desenvolvidas. Por um lado, os órgãos competentes de fiscalização baseiam-se nas leis e normas para efetuar a exigência legal. De outro lado, os gestores públicos querem que esses órgãos regulamentem, por intermédio de modelo padrão, como se deve proceder para informar à sociedade.

Este cenário é corroborado por Costa Neto (2001) ao comentar da necessidade de novo modelo de gestão pública, tendo em vista que o ambiente sistêmico da gestão pública ampliou-se radicalmente, principalmente com a vigência da Lei de Responsabilidade Fiscal sancionada em 2000. Esta lei estabeleceu normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade fiscal e que nesse novo ambiente, a eficiência, eficácia, produtividade e transparência constituem as metas a serem alcançadas pelas organizações públicas, forçando os gestores a se adequarem a essa nova realidade através de modelos de gestão que proporcionem condições de atender à legislação e principalmente, aos anseios informacionais dos cidadãos.

1.1 – Situação Problema

Diante deste novo cenário, constata-se evidência de uma lacuna informacional entre os gestores públicos e cidadãos, principalmente no contexto dos entes municipais de pequeno porte, onde as informações e esclarecimentos a população, em sua maioria, são informais e, quando formais, tornam-se complexas pela forma de evidencição contidas na estrutura dos demonstrativos contábeis gerados pela contabilidade governamental.

Slomski (2005), ao tratar do assunto, comenta que a gestão pública pertence aos cidadãos e que ainda não existem canais adequados de comunicação entre gestores públicos e cidadãos que atendam às suas reivindicações quanto ao que ocorre no ambiente interno de um ente público municipal.

Quando ocorrem manifestações de insatisfação popular quanto à prestação dos serviços ou outros fatores de natureza pública, a falta de informações pode ser a hipótese principal do conflito. Esta falta de informações tanto pode ocorrer por razões de interesse do próprio gestor, quanto pela inércia administrativa, causando desconfiança e incerteza por parte dos cidadãos quanto ao gerenciamento dos recursos públicos. Como exemplo, demonstrar aos contribuintes onde os recursos dos tributos de competência municipal estão sendo aplicados. Tal fato pode levar a uma situação de incremento na arrecadação, pois o contribuinte poderá acompanhar o que vem sendo feito com os tributos que ele paga.

Esta situação problemática leva a questionar: o que a controladoria pública, como função administrativa, poderia proporcionar para identificar um ponto de equilíbrio informacional que atendessem a gestores públicos e cidadãos?

1.2 Objetivo Geral e Objetivos Específicos

Como objetivo geral, este artigo procura demonstrar que a controladoria pode proporcionar elementos fundamentais de gestão ao aprimorar os meios que minimizem os conflitos informacionais entre Estado e sociedade.

Especificamente procura-se:

- identificar que as informações aos cidadãos são de natureza gerencial e que estas não precisam esperar que os órgãos competentes mostrem como devem proceder;
- b) evidenciar que, embora todos os municípios estejam sujeitos a uma mesma legislação, eles têm características diferenciadas e o processo de inovação informacional depende de cada gestor;
- c) demonstrar que as informações devem ser de entendimento de todos os envolvidos na estrutura organizacional da gestão pública, bem como de todos os contribuintes, ambos numa visão sistêmica; e
- d) mostrar que das informações padronizadas pela imposição das leis e normas podem ser extraídas informações gerenciais que atendam às demandas dos cidadãos.

1.3 Aspectos Metodológicos

Quanto aos aspectos metodológicos para o desenvolvimento deste artigo e possibilitar sustentação à parte teórica com intuito de responder ao objetivo geral e aos específicos utilizou-se, como técnica, a pesquisa bibliográfica que Vergara (1998, p. 45-46), define como “o estudo sistematizado desenvolvido com base em material publicado em livros, revistas, jornais, redes eletrônicas, isto é, material acessível ao público em geral”.

2 Controladoria na Administração Pública

Para Meirelles (1995, p.54) a Administração Pública é entendida como “todo o aparelhamento do Estado, preordenado à realização de seus serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas”, e que “corresponde a um conjunto de operações com objetivo de alcançar os fins próprios do Estado e desenvolver-se por meio de órgãos específicos de cada governo”. Significa que administrar não é só gerir as ações e os recursos públicos, mas também dirigir, governar, exercer a vontade popular com o objetivo de obter resultados que atendam aos anseios da sociedade.

Quanto às ações e recursos que permitem atender as necessidades coletivas, Meirelles (1995), acrescenta que nestas nelas não há liberdade pessoal de agir por conta própria, devido ao fato de que na administração particular é lícito fazer tudo o que a lei não proíbe e na administração pública só é permitido fazer o que a lei autoriza. Esta fundamentação encontra respaldo nos princípios constantes do art. 37 da CF, que assim estabelece: “A Administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência”.

Por estas razões leva-se a entender que a ciência contábil, por intermédio da função controladoria, tem papel fundamental em criar e disponibilizar métodos e técnicas contábeis que possam contribuir com os gestores públicos sobre aspectos gerenciais das informações econômicas e financeiras da gestão pública que atendam aos cidadãos sem infligir a legislação.

Independentes da estrutura político-administrativa contemplada aos níveis de governo – Federal, Estadual, incluindo o Distrito Federal e o Municipal - todos os entes públicos objetivam, por meio de suas estruturas organizacionais, satisfazer necessidades coletivas por meio da criação, realização e expansão dos serviços públicos, os quais são realizados por intermédio da administração pública. Entre estes meios de satisfazer necessidades, as informações geradas pela administração pública são consideradas preponderantes para os cidadãos conhecerem as ações praticadas pelos administradores públicos.

Para Slomski (2003, p. 366) serviço público é: “[...] o conjunto de atividades-meio e de atividades-fins exercidas ou colocadas à disposição, prestadas diretamente, permitidas ou concedidas pelo Estado, visando proporcionar o maior grau possível de bem-estar social da coletividade”.

O mesmo autor acrescenta que

[...] as atividades-meio têm o objetivo de assegurar os controles internos da administração pública mediante as funções de assessoramento e chefia e os serviços auxiliares. Já as atividades-fins têm como objetivo assegurar os serviços caracterizados como essenciais, complementares e públicos, cuja finalidade é a de promover o bem-estar social da coletividade.

Ribeiro Filho (2001, p.58) complementa este pensamento dizendo que

[...] as contribuições da Ciência Contábil – sua produção acadêmica voltada para entidades da administração pública, especialmente, sistemas de informações, mensuração do resultado econômico e avaliação de desempenho – colocam de forma patente a Responsabilidade Social dos profissionais da Contabilidade, por adotar posturas mais críticas, no que tange à análise da relação entre o desejo de evidenciar informações inteligíveis, por meio das prestações de contas dos entes da administração pública e o resultado efetivo conseguido, no que diz respeito à satisfação e confiança do cidadão nesse processo de comunicação.

Diante destes argumentos conceituais, observa-se que administração pública é a atividade pela qual os gestores públicos, independentes das esferas de governo, procuram satisfazer as necessidades de interesse público. Para tanto, procuram identificar as necessidades e anseios da sociedade, sejam de natureza coletiva, social ou informacional e por intermédio de dispositivos gerenciais e ações políticas procuram atendê-las, sempre motivadas em técnicas provenientes da contabilidade gerencial e ao respeito às leis e normas que regulamentam a atividade pública.

Neste cenário, a controladoria desempenha papel fundamental como disseminadora de informações de forma sistêmica em todas as áreas que compõem a organização, independente se privada ou pública. Especificamente, para a gestão pública, as técnicas da controladoria auxiliam nos aspectos de planejamento, execução e controle, bem como na coordenação das ações, tanto do ponto de vista legal, quanto do gerencial, para que os objetivos planejados possam ser atingidos.

Em termos organizacionais, Figueiredo e Caggiano (2004, p.27) mencionam que controladoria é um órgão administrativo com finalidade de “garantir informações adequadas ao processo decisório, colaborando com os gestores na busca da eficácia gerencial”. Essa finalidade está intimamente relacionada à administração pública já que esta última não pode interromper suas atividades, uma vez que são imprescindíveis à sociedade. Essa não-interrupção pode gerar custos adicionais aos cidadãos, mediante o incremento de tributos para atender à demanda de necessidades coletivas da sociedade.

Para assegurar a continuidade das atividades, a controladoria desempenha papel gerencial inovador de captar e disseminar informações, em todos os órgãos que compõem uma entidade municipal, com fins de harmonizar sistemicamente todos os envolvidos em suas atividades-meio e atividades-fins, bem como proporcionar condições de acompanhamento pela sociedade.

Neste contexto, Almeida, *et al.* (1999, p.370-371) mencionam que a Controladoria pode ser vista sob dois prismas: como ramo de conhecimento e como unidade administrativa:

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

[...] como Unidade Administrativa é responsável pela coordenação e disseminação desta Tecnologia de Gestão – quanto ao conjunto teoria, conceitos, sistemas de informações – e também, como órgão aglutinador e direcionador de esforços dos demais gestores que conduzam à otimização do resultado global da organização.

Além desta visão, Catelli *apud* Nakagawa (1995, p.28) diz que

[...] independente dos principais objetivos a que se propõe operar uma empresa, haverá sempre a preocupação com o bom andamento de suas atividades, com a utilização dos recursos de forma mais eficiente e econômica, a fim de que a mesma possa operar sem desajuste dos recursos, evitando, ao máximo possível, problemas econômicos, humanos, sociais, etc.

Neste sentido, a Controladoria busca atender às necessidades informacionais não só das organizações privadas, mas também das entidades públicas, mediante a construção e operacionalização de um sistema de informações que atenda às suas peculiaridades e à coordenação dos serviços administrativos, com vista a auxiliar os gestores municipais em suas tomadas de decisões com objetivo de atingir metas e resultados, sempre primando pela eficácia e eficiência dos serviços públicos.

Slomski (2003, p. 373), afirma ainda que

[...] nos Municípios, a Controladoria é o órgão administrativo que gerencia todo o sistema de informações econômico-físico-financeiras, a fim de instrumentalizar os gestores das atividades-fins e das atividades-meio, para a correta mensuração de resultados econômicos produzidos pelas atividades,

produzindo um instrumental para a diminuição da assimetria informacional entre os gestores da coisa pública e a sociedade.

Essa assimetria informacional não pode ser ímpar, ou seja, apenas vista do lado dos gestores públicos. Deve haver a participação no controle pela sociedade como financiadora dos recursos públicos. Para que haja este controle social há que se estabelecer regras em lei. Vieira (1991, p.132) *apud* Peixe (2002, p.30), ao se referir ao controle ou controlabilidade dos recursos recolhidos, menciona que

[...] 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.

O artigo 48 da lei 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, diz que:

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

O parágrafo único do mesmo artigo estabelece que “a transparência será assegurada também mediante incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e de discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos”.

Por este artigo da lei fica assegurado que o poder público deve incentivar a participação da sociedade durante o planejamento, execução e controle do sistema orçamentário. Porém, nos moldes em que as leis e normas determinam, torna-se desestimulante aos cidadãos se interessarem pelo conteúdo dos relatórios, haja vista sua complexidade.

A principal finalidade de se adotar a controladoria num Ente público é responsabilizá-la pelo sistema de informações gerenciais e controle dos aspectos legais, visando assegurar que o planejamento orçamentário proposto seja alcançado e que haja interação entre Chefe do Executivo e as Secretarias e Departamentos operacionais, com intuito de direcionar a rota a ser seguida pela estrutura administrativa por intermédio da geração de informações tempestivas sobre o que está ocorrendo com o Ente público, tanto em nível interno quanto externo.

Sobre este aspecto, Slomski (2005, p.16) comenta que

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

Além destes aspectos que envolvem o sistema de informações, há a necessidade de se conhecer e se entender a origem e a destinação dos recursos públicos, haja vista que a demanda por bens e serviços públicos é sempre superior aos recursos disponíveis, os quais exigem controles estratégicos das prioridades e metas a serem cumpridas.

3 Sistema de Informações na Gestão Pública

Diante do que foi exposto sobre o processo disseminador de informações pela controladoria no contexto sistêmico da gestão pública, há que se discutir o sistema de informações como ferramenta gerencial indispensável para atingir os objetivos propostos. Primeiramente, trata-se de uma ferramenta gerencial que possibilita fluir as informações a todas as áreas da organização. Num outro momento, o sistema de informação é visto como instrumento gerencial capaz de permitir os meios necessários para atingir os objetivos estabelecidos.

Por sistema, Stair (1998, p.6) define como “um conjunto de elementos ou componentes que interagem para se atingir objetivos”. Magalhães e Lunkes (2000, p.26) entendem sistema como “entidade de mais de um componente (subsistema), os quais se integram para chegar a um objetivo comum”. Os autores citam como exemplo um grupo pequeno (família), um grupo maior (empresa), um grupo grande (Estado), até mesmo um grupo muito grande (comunidade mundial).

Já Beer (1969, p.25) *apud* Pereira (2001, p.36) diz que “qualquer coisa que consiste em partes unidas entre si pode ser chamada sistema”. Cita como exemplo um carro, uma tesoura ou uma economia. Segundo o autor, todas essas “coisas” podem ser apontadas como agregados de pedaços e peças, mas começam a ser entendidas somente quando as conexões entre os pedaços e peças se interagem a todo o organismo, tornando-se objetos de estudo.

Estes conceitos são provenientes dos estudos sobre as teorias dos sistemas, onde Churchman (1972, p.27) descrevia que “os sistemas são constituídos de conjunto de componentes que atuam juntos na execução do objetivo global do todo”.

Quanto à informação, Stair (1998, p. 4) diz que é “um conjunto de fatos organizados de tal forma que adquirem valor adicional além do valor do fato em si”. Cita o exemplo de que o total de vendas para um gerente é mais adequado ao seu propósito do que as vendas de cada representante individualmente. Esse exemplo pressupõe que o valor de uma informação está diretamente ligado à maneira como ela ajuda os tomadores de decisões a atingirem as metas da empresa.

Foina (2001, p.19) define informação como “um dado (ou valor) associado a um conceito claro, não ambíguo e de conhecimento de todos os interessados, que seja acompanhado de uma referência para efeito de comparação e análise”. Para o autor, a toda informação está associado um dado ou um valor. Isso proporciona transpor os objetivos da informação que é informar, pois, além dos dados transformados em informação, há um complemento interpretativo daquelas informações que deve ser de conhecimento de todos os usuários.

Na junção dos conceitos de Sistema e de Informação, pode-se abstrair uma série de elementos e concentrar-se em alguns de interesse exclusivo na geração de informação, ou seja, em mecanismo com objetivos definidos. Nesse sentido, Mosimann e Fisch (1999, p.54) sintetizam um sistema de informação “como uma rede de informações cujos fluxos alimentam o processo de tomada de decisões, não apenas da empresa como um todo, mas também de cada área de responsabilidade”.

Considerando que a Administração Pública é todo o aparelhamento do Estado voltado às ações de gerenciamento dos bens e serviços de interesse da sociedade, visando sempre ao bem comum, a controladoria pública tem no sistema de informações a ferramenta essencial de controle estratégico de suas atividades-meio e atividades-fim para sustentar o processo de

continuidade da organização pública sem sobrecarregar o contribuinte com maior carga de tributos.

3.1 Transparência na Gestão Pública

Mendes (2001, p.335) *in* Martins e Nascimento (2001) diz que “no contexto específico da Lei de Responsabilidade Fiscal, a transparência aparece como princípio da gestão orçamentária responsável ou como subprincípio do princípio da responsabilidade”. Os argumentos do autor estão alicerçados nos objetivos constantes do art. 1º da LRF, quais sejam: a) evitar os déficits; b) reduzir substancialmente a dívida pública; c) adotar uma política tributária racional; d) preservar o patrimônio público e c) promover uma crescente transparência das contas públicas.

Porém, para que haja transparência, necessariamente, deve haver interesse dos cidadãos sobre o que os relatórios contábeis e financeiros de natureza pública contêm, bem como da sua participação nas audiências públicas que envolvem o sistema orçamentário passando pelo planejamento, pela execução e ao controle das ações governamentais. Presume-se que esse interesse está correlacionado à consciência de que cada cidadão é parte do processo de gestão dos recursos públicos, tendo em vista que todo ele é contribuinte de forma direta e indireta dos recursos necessários para atendimento dos serviços públicos recebidos pelos mesmos.

Neste cenário, Slomski (2005, p.16) relata que:

[...] o Estado e a sociedade travam uma luta milenar, pois desde os primórdios o Estado tenta informar os seus atos por meio de prestações de contas originadas dos livros de contabilidade, apesar de perfeitas, sob o aspecto aritmético, que mostra o que foi arrecadado e onde foi gasto, existe uma brutal assimetria informacional, pois o Estado informa, mas o cidadão não entende. É como se houvesse um ruído, algo como se alguém falasse o idioma russo para pessoas que falam e entendem apenas o português. É preciso compreender a prestação de contas e, ainda, para quem o Estado presta contas: para um contribuinte ou para um sócio?

O que se tem constatado de forma empírica é a pouca mobilização de interesse dos cidadãos no exercício da cidadania – deveres e direitos – perante a coisa pública na sociedade em que convivem. Percebe-se que esse desinteresse tem como fundamento a complexidade de entendimento dos relatórios gerados pela contabilidade pública nos moldes que as leis e normas regulamentadoras determinam. Ao invés de serem de natureza gerencial, ou seja, voltadas aos interesses dos financiadores dos recursos financeiros (cidadãos), são elaborados para atendimentos de especialistas e aos órgãos responsáveis pela fiscalização.

Por outro lado, constata-se ausência de capital social, entendido como o conjunto de valores e normas que definem a forma como os indivíduos de certa comunidade interagem. Clemente *et al.* (2006, p.9), ao analisarem uma comunidade, puderam constatar que “o nível de conhecimento dos impostos e suas destinações é baixo, que o hábito largamente predominante é não exigir Nota Fiscal nas aquisições de bens e serviços e, ainda, que o hábito minoritário de exigir Nota Fiscal está associado à salvaguarda de direitos do consumidor individual”.

Os autores puderam constatar que os cidadãos não agem perante a comunidade em que convivem com dever cívico consciente. Isso faz concluir que também não há preocupação em se conhecer a origem, os meios que canalizam os tributos pagos ao erário público e a aplicação dos recursos que os próprios cidadãos colocam à disposição dos gestores públicos para atender às suas necessidades coletivas.

Diante destes fatos e para que a transparência seja de acesso e entendimento tanto a gestores quanto a cidadãos, encontra-se em desenvolvimento o Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF (2004, p.35, caderno 1), cuja finalidade é buscar a harmonia entre Estado e sociedade no que diz respeito aos aspectos dos deveres e direitos perante a convivência em sociedade. Define-se ali a Educação Fiscal como sendo

[...] a abordagem didático-pedagógica capaz de interpretar as vertentes financeiras da arrecadação e dos gastos públicos de modo a estimular o contribuinte a garantir a arrecadação e o acompanhamento de aplicações dos recursos arrecadados em benefício da sociedade, com justiça, transparência, honestidade e eficiência, minimizando o conflito de relação entre o cidadão contribuinte e o Estado arrecadador.

A mesma fonte acrescenta que a Missão da Educação Fiscal é “estimular a mudança de valores, crenças e culturas do indivíduo, na perspectiva da formação de um ser humano integral, como meio de possibilitar o pleno exercício de cidadania e propiciar a transformação social”.

Com este intuito, espera-se que os conceitos da Educação Fiscal possam estimular os cidadãos, mediante o conhecimento dos seus deveres e direitos, a conscientizar-se do papel fiscalizador dos seus próprios recursos colocados à disposição dos gestores públicos e que passem a exigir transparência na divulgação dos atos destes. A interação ocorre em duas frentes que procuram se encontrar: por um lado o Estado estimula a Educação Fiscal para capacitar o contribuinte a ser usuário das informações da contabilidade governamental; por outro a contabilidade governamental pode procurar meios mais eficazes de fazer chegar a este usuário a informação que o integra ao processo de gestão pública.

3.2 O Enfoque Sistêmico da Ação Governamental

O processo gerencial, em qualquer organização de caráter privado ou público, pode ser enfocado sob a ótica da estrutura organizacional, cuja evidência está na atribuição de atividades e responsabilidades, ou sob o enfoque sistêmico, quando o que se busca é identificar o processo adotado para se atingir um objetivo antecipadamente planejado. Do ponto de vista sistêmico, o que mais interessa ao gestor público é assegurar que a execução do orçamento aprovado atenda aos programas de governo estabelecidos pelo planejamento e assim consolidar as demandas sociais.

Estas demandas são entendidas como o atendimento das necessidades de bens e serviços de natureza coletiva, além das informações dos recursos e ações para atendimento destas necessidades. Peixe (2002, p.230) menciona que “a participação da cidadania está aquém do que deveria ser, pois não existe uma conscientização para mobilizar o exercício de direitos dos cidadãos”. Acrescenta que a sociedade deverá passar por um processo pedagógico de aculturação do exercício de cidadania, com a motivação para praticar e exigir seus direitos.

Para facilitar o atendimento das metas planejadas e, conseqüentemente, as demandas sociais, Oliveira *et al.* (2002, p.15) elencam uma série de funções que envolvem uma entidade pública municipal como um todo, dos quais a controladoria governamental se destaca devido a seu papel de unidade administrativa de controle.

Ordem	FUNÇÃO
01	Ajudar a definir as metas para a Administração Municipal;
02	Implantar a nova sistemática de controle das Secretarias e da Administração Indireta;
03	Prover o Prefeito, seus Secretários e os Gestores da Administração Indireta com informações oportunas, auxiliando-os em suas decisões;
04	Estudar modificações na legislação municipal quando pertinente;
05	Participar das discussões e da elaboração do Plano Plurianual - PPA, da Lei de Diretrizes Orçamentária - LDO e da Lei Orçamentária Anual – LOA;
06	Implantar sistemas de custos dentro da Administração Pública Municipal;
07	Verificar se o Município está cumprindo com as exigências legais e morais no que se refere às publicações de seus atos, bem como, sobre as contas públicas municipais, em todos os meios de comunicação;
08	Implementar medidas que visem incentivar a participação da população nas discussões sobre o Planejamento Municipal;
09	Buscar implantar um banco de dados com informações econômicas, financeiras e estruturais, sobre o Município e sua população, visando auxiliar no Planejamento Municipal;
10	Implementar, paulatinamente, indicadores de qualidade, custo/benefício dos serviços públicos desenvolvidos, buscando uma maior qualidade destes;
11	Representar, auxiliar ou acompanhar, tanto os representantes da Administração Direta como os da Indireta junto ao Legislativo Municipal, quando for necessário;
12	Editar normas de funcionamento dos departamentos e setores que estiverem sob sua gerência, visando definir atribuições e procedimentos padronizados para a realização dos serviços, visando ao bom andamento destes;
13	Ter controle sobre os bens móveis e imóveis, pertencentes ao Município;
14	Coordenar os trabalhos sobre a prestação de contas anual do Município junto ao Tribunal de Contas;
15	Preparar e explanar as audiências públicas para o Legislativo Municipal e para a população sobre as metas fiscais da LDO, demonstrando os resultados alcançados;
16	Preparar e explanar as audiências junto ao Conselho Municipal de Saúde, Conselho do Fundef, Conselho de Alimentação Escolar, versando sobre suas respectivas áreas;
17	Manter rigoroso controle sobre a legalidade dos repasses às entidades sem fins lucrativos do Município, na forma de subvenções sociais, bem como sobre as prestações de contas de tais repasses financeiros;
18	Controlar a execução das metas estabelecidas, cobrando resultados esperados e corrigindo as distorções que venham a ocorrer;
19	Controlar as receitas e despesas, estudando suas tendências no decorrer da suas execuções, visando cumprir a programação financeira pré-estabelecida;
20	Controlar a execução orçamentária e financeira, tanto da Administração Direta como da Indireta;
21	Controlar, com base nos dados da escrituração contábil, os percentuais e índices impostos pela legislação vigente;
22	Controlar as datas de prestação de informações aos órgãos de controle externo;
23	Controlar as publicações dos demonstrativos e informações impostas pela legislação, principalmente a LRF, quanto à forma e limites para a divulgação;
24	Manter controle para que a entidade tenha sempre em dia as certidões negativas que são exigidas para as mais diversas situações;
25	Conferir mensalmente o fechamento da contabilidade do Município, gerando informações sobre os resultados do administrador sobre o patrimônio da entidade;
26	Servir de fonte de consulta e orientação para todas as Secretarias Municipais, seus Departamentos e os Órgãos da Administração Indireta, bem como disponibilizar e preparar as informações solicitadas por estes e
27	Auditar, periodicamente, os serviços realizados pelos Departamentos principalmente os que envolvam receitas e despesas, visando firmar a cultura de auto-fiscalização.

Fonte: Adaptado de Oliveira *et al.* (2002, p.15)

Quadro 1 – Principais funções desenvolvidas pela Administração Pública Municipal

Estas funções, do ponto de vista da função da controladoria, são fundamentais para uma gestão eficaz e eficiente numa administração pública. Verifica-se que são funções que envolvem todo o sistema organizacional, independente das atribuições de cada órgão. Essas atribuições, quando não ordenadas sob a ótica do objetivo principal de um Ente público, que é a busca da satisfação coletiva, podem não atender aos anseios esperados pelos cidadãos, além de aumentarem os custos e os desperdícios de recursos humanos, materiais e financeiros.

Considerando que, neste contexto, existem leis e normas que norteiam as atividades públicas, deve-se também levar em consideração que essas leis e normas não diferenciam os entes por grandeza e ou nível da população. Todos esses entes, cada qual na sua esfera de governo, estão sujeitos à legislação que regulamenta a atividade pública. Isso significa que cada gestor deve evidenciar suas ações gerenciais de acordo com os anseios dos membros que compõem a sociedade a que pertencem.

Para efeito de evidenciar informações desta natureza, Peixe (2003) estabelece que o ponto básico e fundamental a ser observado pela controladoria governamental, como exemplo em nível municipal, é o resultado social que o controle pode proporcionar para se ter uma perfeita visão do posicionamento dos trabalhos. Acrescenta o autor que, enquanto nas empresas privadas o patrimônio é gerenciado em função da obtenção do lucro mensurado em termos financeiros e econômicos, os órgãos e entidades governamentais buscam o bem-estar da coletividade, a qual considera como lucro o resultado social, sendo o retorno do investimento observado sob a forma de bem-comum.

Portanto, a controladoria governamental deve preocupar-se com a forma mais didática possível de evidenciar os resultados alcançados pela gestão pública, seja por intermédio de indicadores sociais, de desempenho ou resultados econômicos que os entes públicos produzam para a sociedade.

4 – Considerações Finais

Diante do objetivo geral deste artigo, em demonstrar que a controladoria pode proporcionar elementos fundamentais de gestão ao aprimorar os meios que minimizem os conflitos informacionais entre Estado e sociedade, pode-se constatar que seus conceitos preconizam a interação entre gestores e cidadãos e estão amparados pela legislação pública, no que diz respeito ao princípio de publicidade e pelo parágrafo único do art. 48 da LRF.

Do ponto de vista informacional na gestão pública municipal, a controladoria precisa, também, basear-se nas dimensões técnicas e políticas que envolvem o ente público a fim de encontrar um ponto de equilíbrio que atenda aos gestores públicos e principalmente aos cidadãos com informações de natureza gerencial.

Tecnicamente, os gestores públicos necessitam de conhecimentos básicos e sistêmicos sobre os aspectos que envolvem uma administração pública e interagir esses conhecimentos com os conceitos da controladoria para que possam ser vistos como preceitos básicos na implantação de um sistema de informações que contemple todo o ambiente sistêmico onde as entidades públicas atuam, pois, a principal atribuição da controladoria é zelar pela continuidade da organização, garantindo os meios necessários à otimização do seu resultado global.

Politicamente, entre os gestores públicos há que se depreender que as ações administrativas devem compreender, além dos objetivos e metas planejadas para cada ciclo administrativo, respeito aos princípios constitucionais da legalidade, moralidade, publicidade,

impessoalidade e eficiência, a fim de que a sociedade possa ser atendida nas suas necessidades, haja vista que o objetivo da administração pública é satisfazer necessidades coletivas.

Neste contexto sistêmico da gestão pública, tanto os órgãos responsáveis pelos pareceres técnicos quanto os gestores públicos e os cidadãos precisam se conscientizar de que os modelos de relatórios contábeis, econômicos e financeiros devem ser elaborados em dois formatos: o primeiro deve ser elaborado respeitando as leis e normas regulamentadoras, sendo que estas leis e normas já descrevem o procedimento a ser adotado; o segundo deve ser em formato que atenda à sociedade em que o ente está inserido, respeitando suas características e o nível de conhecimento técnico para a interpretação das informações, tendo como fonte os relatórios técnicos, porém, de forma simplificada, sem o rigor metodológico estabelecido em leis e normas.

Empiricamente, têm-se constatado dificuldades por parte dos agentes públicos na elaboração dos relatórios gerenciais pela insuficiência de conhecimentos básicos dos conceitos de sistema e de controladoria governamental, além da dependência de regulamentação de órgãos de fiscalização, sendo que as leis são elaboradas para abranger todos os entes públicos, porém, a forma de evidenciação à sociedade é facultativa a cada gestor, por ser voltada a interesses de segmentos e ou órgãos que compõem as estruturas organizacionais.

Outro aspecto relevante dos relatórios e que não são exigidos pelos órgãos de fiscalização, por não constarem das leis e normas, são os relatórios de natureza econômica, tendo em vista que o município é entendido como uma empresa que gera bens e serviços voltados à satisfação e ao bem-estar da sociedade igualmente, sem levar em consideração o montante de tributos pago por cada contribuinte.

Demonstrar sistemicamente aos contribuintes, de forma clara e objetiva, os bens e serviços produzidos com seus respectivos custos e os destinatários destes bens e serviços, dando uma visão de onde estão vindo os recursos financeiros e onde estão sendo aplicados, proporciona oportunidade aos cidadãos de demonstrarem interesse sobre a importância social dos tributos.

Portanto, os responsáveis pela geração dos relatórios contábeis podem elaborar dois modelos de informações: o primeiro fundamentado na imposição das leis e o segundo extraído do primeiro com as informações de forma consolidada que sejam de entendimento de todos, sem preocupar-se com modelos padronizados. Neste, inclui-se as informações tanto financeiras como as econômicas.

Os principais conflitos informacionais nas gestões públicas, com ênfase nos entes municipais, podem estar na ausência da evidenciação do resultado econômico, pois, no Estado, os recursos financeiros e orçamentários são apresentados, quando consumidos, como despesa de custeio ou despesa de capital, assim o cidadão, ao estudar as demonstrações financeiras, observa apenas o gasto público com saúde, educação e transporte, por exemplo, não havendo, desta forma, confronto com qualquer receita gerada pelo consumo daqueles ativos.

Conclui-se que a controladoria pública tem como desenvolver novas técnicas em que a administração pública possa ser avaliada não pelo que consome, mas pelo que ela produz, tendo em vista que um ente público municipal deve ser administrado e avaliado da mesma forma como se administra e avalia uma empresa privada. Este novo paradigma está sendo visto por vários pesquisadores no sentido de modernizar a atividade pública a fim de que possa atender as demandas sociais com mais eficácia e eficiência.

Referências

ABRUCIO, Fernando Luiz. Os avanços e os dilemas do modelo pós-burocrático: a reforma da administração pública à luz da experiência internacional recente. *In*: PEREIRA, Luiz Carlos Bresser; SPINK, Peter. **Reforma do estado e administração pública gerencial**. 4. ed. São Paulo: FGV, 2001.

ALMEIDA, Lauro Brito de; PARISI, Cláudio; e PEREIRA, Carlos Alberto. *In* CATELLI, Armando (Coordenador). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON**. São Paulo: Atlas, 1999.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília. Senado Federal, Centro Gráfico, 1988.

-----. **Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF**, Ministério da Fazenda e Ministério da Educação, Brasília: 2004.

CHURCHMAN, C. West. **Introdução à teoria dos sistemas**. 2. ed. Petrópolis: Vozes, 1972.

CLEMENTE, Ademir; XAVIER, Manoel Quaresma; LANDI, Darlei. **A educação fiscal e o desenvolvimento integrado e sustentável**: o caso da comunidade do Jardim Alvorada – Maringá-Pr, VIII Encontro do Mestrado em Ciências Contábeis – UERJ, Rio de Janeiro: Novembro de 2006.

COSTA NETO, João Vicente. Consolidação de balanços públicos como instrumento de melhoria no tratamento das informações contábeis para o processo decisório. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Ano XXX, n. 129, Maio/Junho, 2001.

FIGUEIREDO, Sandra e CAGGIANO, Paulo Cesar. **Controladoria**: teoria e prática, 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

FOINA, Paulo Rogério. **Tecnologia de informação**: planejamento e gestão. São Paulo: Atlas, 2001.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública**: teoria e prática. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

MAGALHÃES, Antônio de Deus F. e LUNKES, Irtes Cristina, **Sistemas Contábeis**: O valor informacional da contabilidade nas organizações., São Paulo: Atlas, 2000.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Comentários à lei de responsabilidade fiscal**. São Paulo: Saraiva, 2001.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 1995.

MOSIMANN, Clara P.; FISCH, Sílvio. **Controladoria**: seu papel na administração de empresas, São Paulo: Atlas, 1993.

NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução à controladoria**. São Paulo: Atlas, 1995.

OLIVEIRA, Luís Martins de *et al.* **Controladoria estratégica**. São Paulo: Atlas, 2002.

PEIXE, Blênio César Severo. **Finanças públicas**: controladoria governamental. Curitiba: Juruá, 2002.

PEREIRA, Carlos Alberto. *in* CATELLI, Armando (coordenador). **Controladoria**: Uma abordagem da Gestão Econômica – GECON. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

PEREIRA, Luiz Carlos Bresser. **Reforma do estado para a cidadania**: a reforma gerencial brasileira na perspectiva internacional. São Paulo: Enap, 1998.

PEREIRA, Luiz Carlos Bresser, e SPINK, Peter. **Reforma do estado e administração pública gerencial**. 4. ed. São Paulo: FGV, 2001.

RIBEIRO FILHO, José Francisco, Uma análise contábil da lei de responsabilidade fiscal sob a ótica da teoria de gestão econômica. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília: n. 132, Nov/Dez/2001, p. 57 a 71.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública**: um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a lei de responsabilidade fiscal. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

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

STAIR, Ralph M. **Princípios de sistema de informação**: Uma abordagem gerencial. 2. ed. Rio de Janeiro: LTC, 1998.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**, São Paulo: Atlas, 1998.