

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

**JOELISE COLLYER TEIXEIRA DE PAULA**

**O PROCESSO DE INSTITUCIONALIZAÇÃO DA ATIVIDADE DE AUDITORIA DA  
CONTROLADORIA GERAL DO MUNICÍPIO DE FORTALEZA: UMA ANÁLISE  
SOB A PERSPECTIVA DA TEORIA INSTITUCIONAL**

**FORTALEZA - CE  
2006**

JOELISE COLLYER TEIXEIRA DE PAULA

O PROCESSO DE INSTITUCIONALIZAÇÃO DA ATIVIDADE DE AUDITORIA DA  
CONTROLADORIA GERAL DO MUNICÍPIO DE FORTALEZA: UMA ANÁLISE SOB  
A PERSPECTIVA DA TEORIA INSTITUCIONAL

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

Orientador: Prof. Dr. Augusto C. A. Cabral

FORTALEZA  
2006

Joelise Collyer Teixeira de Paula

O PROCESSO DE INSTITUCIONALIZAÇÃO DA ATIVIDADE DE AUDITORIA DA  
CONTROLADORIA GERAL DO MUNICÍPIO DE FORTALEZA: UMA ANÁLISE SOB  
A PERSPECTIVA DA TEORIA INSTITUCIONAL

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

Aprovada em \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_

BANCA EXAMINADORA

---

Prof. Dr. Augusto César de Aquino Cabral (Orientador)  
Universidade Federal do Ceará-UFC

---

Prof. Dra. Sandra Maria dos Santos  
Universidade Federal do Ceará-UFC

---

Prof. Dra. Maria Neyara de Oliveira Araújo  
Universidade Federal do Ceará-UFC

## DEDICATÓRIA

A Deus pelo dom da vida, por ter me acompanhado e sustentado durante toda a minha jornada.

A meus pais, Onofre e Lenira (*in memoriam*) por tudo que eu sou e tenho conseguido alcançar nessa vida.

A meu marido André Luiz pela paciência, incentivo incansável, sacrifícios e presença em todas as horas.

Aos meus cunhados Fátima Bandeira e Cartaxo, pelo incentivo, apoio, carinho e contribuições, sempre pertinentes, oferecidas ao Projeto e à Dissertação.

A meu irmão Walber pelo apoio, carinho e prontidão na colaboração das traduções de textos.

A minha irmã Jamille por existir.

A minha amiga Rocicler pelo apoio no dia-a-dia, dando suporte ao que fosse preciso.

## AGRADECIMENTOS

À Universidade Federal do Ceará.

À Coordenação do Mestrado Profissional em Controladoria.

Ao meu orientador Augusto Cabral pelos ensinamentos, estímulo e condução competente e objetiva.

Às Professoras Sandra Santos e Neyara Araújo, pelo carinho e gentileza de aceitar o convite para participar da Comissão Examinadora.

Aos professores, que tive a honra e o prazer de conhecer durante as disciplinas cursadas, pelo tempo e pelas valiosas sugestões ao trabalho.

Aos colegas da turma do mestrado, pelas reflexões, companheirismo, solidariedade, críticas e sugestões recebidas.

Aos colegas da CGM, que muito contribuíram para consecução da pesquisa, pelo tempo dispensado e pelas informações prestadas, sem os quais esse trabalho não seria possível.

Aos gestores dos órgãos municipais de Fortaleza, pelo tempo concedido quando do preenchimento dos questionários.

Ao grupo Audin (Auditoria Interna da Cagece) pelo apoio e compreensão na reta final.

Aos amigos pela força, compreensão e estímulo nas horas difíceis.

A todos que direta ou indiretamente contribuíram para a realização desta pesquisa e que me ajudaram a crescer durante esse processo.

"...não importa tanto o tema da tese quanto a experiência de  
trabalho que ela comporta."  
Umberto Eco

## RESUMO

No setor público, a transparência dos gastos é cada vez mais exigida pela população. O povo está mais consciente dos seus direitos e de suas obrigações e isto leva o poder público a criar mecanismos legais de ajuste que disciplinem os atos administrativos do governo, forçando-o a agir de maneira racional e transparente. Alinhada a este cenário, a controladoria ingressou nos órgãos públicos de maneira a coordenar os esforços junto aos gestores para a consecução de um resultado global otimizado, de modo a tornar as instituições efetivamente capazes de garantir a legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, princípios constitucionais enumerados no artigo 37 da Constituição Federal de 1988, com a nova redação dada pela Emenda Constitucional nº. 19 de 04 de junho de 1998, conhecida como a Emenda da Reforma Administrativa de 1998. Esta necessidade de um novo marco de referência para orientar a gestão das instituições públicas foi intensificada com a Lei de Responsabilidade Fiscal, LRF/2000. Neste novo paradigma de gestão pública, a Prefeitura Municipal de Fortaleza - PMF, instituiu através da Lei nº. 8.608, de 26 de dezembro de 2001, a Controladoria Geral do Município (CGM). Paralela à criação deste novo órgão, muitas indagações surgiram referentes à sua atuação e que carecem de investigação, podendo ser analisadas e respondidas à luz da teoria institucional, uma abordagem ainda carente de estudos empíricos. Este trabalho tem como o objetivo geral: analisar o papel da CGM no processo de institucionalização das atividades de auditoria realizadas no âmbito da PMF. O referencial teórico desenvolvido subdivide-se em duas partes, a Abordagem Institucional e a Controladoria no Contexto da Nova Economia. A pesquisa pode ser definida, quanto aos fins, como exploratória e descritiva e, quanto aos meios, como bibliográfica e de campo, sendo realizada por meio do estudo de caso, sendo realizado entrevistas com atores envolvidos no processo de institucionalização da CGM e questionários com os auditores da CGM e gestores de outros órgãos municipais de Fortaleza, no período de janeiro a junho de 2006. Quanto à natureza dos dados, a pesquisa configura-se como qualitativa. Os resultados da pesquisa mostram que o processo de institucionalização da atividade de auditoria da CGM vem ocorrendo de forma lenta e gradual, inserida num ambiente incerto, gerando dúvidas aos seus usuários, tendo que enfrentar muitas dificuldades no âmbito interno e externo.

**Palavras-chave:** Controladoria, controle interno, auditoria, instituições, Institucionalização.

## ABSTRACT

In the public sector the transparency in the management of the public money is a growing aspiration of population. People are more conscious of their rights and their obligations and this makes the public power to create legal mechanisms of adjustment that discipline the administrative acts of the government, forcing it to behave in a more rational and transparent manner. Aligned to this scenario the controlling joined in the public organs to coordinate the efforts along with the managers to reach an optimized global result, to make them more effectively capable to grant the legality, impersonality, morality, publicity and efficiency, constitutional principles enumerated in article 37 of the Federal Constitution from 1988, with the new composing given by Constitutional Joint nº 19 from June 04, 1998, known as the Administrative Reform of the Joint of 1998. This necessity of a new benchmark to guide the management of the public institutions was intensified with the “Lei de Responsabilidade Fiscal”, LRF/2000. In this new paradigm of public management the “Prefeitura Municipal de Fortaleza” – PMF, instituted through the Law nº 8.608, from December 21, 2001, the “Controladoria Geral do Município” (CGM). Parallel to the creation of this new organ many questions referent to the operations of the CGM, that lack investigation, can be answered at the light of an institutional theory, an approach that lacks empirical studies. This work has as a general objective to analyze the roll of institutionalization process of CGM in the auditing activities realized in the ambit of PMF. The theoretical referential developed is divided in two parts, the Controller in the context of the New Economy and the Institutional Approach. The research can be defined, due to the finality, as exploratory and descriptive, and as the tactics, as bibliographic and as field research, been realized by studies of cases, making use of the techniques of interviews with the authors involved in the process of institutionalization of CGM and questionnaires with the auditors of CGM and managers of others municipal organs of Fortaleza, in the period from January to June of 2006. About the nature of the data, the research is configured as qualitative. The results of the research show that the process of institutionalization of the auditing activity of CGM is occurring in a slow and gradual manner, inserted in an uncertain environment, creating many doubts on its users, facing many difficulties in the internal and external ambits.

**Keywords:** Controlling, internal control, auditing, institutions, institutionalization.

## LISTA DE FIGURAS

FIGURA	1. Organograma da Controladoria Geral do Município de Fortaleza.....	127
FIGURA	2. Organograma da Prefeitura Municipal de Fortaleza .....	133

## LISTA DE QUADROS

QUADRO	1. Processos de Institucionalização.....	59
QUADRO	2. Fatores Constitutivos de Institucionalização.....	61
QUADRO	3. Processos Inerentes à Institucionalização.....	64
QUADRO	4. Mecanismos Isomórficos.....	68
QUADRO	5. Gestores integrantes da coleta de dados da pesquisa em foco.....	104
QUADRO	6. Estrutura Organizacional e Comissão técnica de Auditoria de Gestão e Controle de Preços da CGM de fortaleza.....	132
QUADRO	7. Diferença das auditorias realizadas em 2004/2005.....	133
QUADRO	8. Variáveis de Institucionalização e sua operacionalização.....	155
QUADRO	9. Síntese dos objetivos e pressupostos da pesquisa.....	170

## LISTA DE GRÁFICOS

GRÁFICO	1. Curva Tradicional de Institucionalização.....	58
GRÁFICO	2. Período que os gestores, respondentes do questionário da 1ª etapa da coleta de dados, tomaram conhecimento da existência da CGM. ....	143
GRÁFICO	3. Veículo de informação que os gestores, respondentes do questionário da 1ª etapa da coleta de dados, tomaram conhecimento da existência da CGM.....	144
GRÁFICO	4. Período que os gestores, respondentes do questionário da 1ª etapa da coleta de dados, passaram a observar a atuação da CGM nos órgãos.....	145
GRÁFICO	5. Atuação da CGM x Controles internos nos órgãos.....	146
GRÁFICO	6. Concepções dos gestores acerca da atividade de auditoria desempenhadas pelos auditores nos órgãos.....	148
GRÁFICO	7. Questionamentos a respeito da satisfação dos auditores.....	149
GRÁFICO	8. Questionamentos a respeito da atuação da CGM nos órgãos..	150
GRÁFICO	9. A CGM e a capacitação dos seus profissionais.....	151
GRÁFICO	10. Como a CGM é vista na PMF.....	152
GRÁFICO	11. Interferências na execução das ações estratégicas da CGM....	153
GRÁFICO	12. Como é visto o trabalho de auditoria desenvolvido pelos auditores.....	154

## LISTA DE TABELAS

TABELA	1. Faixa etária dos gestores e auditores respondentes do questionário da 1ª etapa da coleta de dados.....	136
TABELA	2. Tempo de experiência dos gestores e auditores, respondentes do questionário da 1ª etapa da coleta de dados, na administração pública.....	136
TABELA	3. Tempo de experiência dos gestores e auditores, respondentes do questionário da 1ª etapa da coleta de dados, no órgão. ....	137
TABELA	4. Nível de instrução dos gestores e auditores, respondentes do questionário da 1ª etapa da coleta de dados. ....	137
TABELA	5. Formação dos gestores e auditores, respondentes do questionário da 1ª etapa da coleta de dados. ....	138
TABELA	6. Faixa etária dos auditores, respondentes do questionário da 2ª etapa da coleta de dados. ....	138
TABELA	7. Tempo de experiência na administração pública dos auditores, respondentes do questionário da 2ª etapa da coleta de dados.....	139
TABELA	8. Tempo de experiência no órgão dos auditores, respondentes do questionário da 2ª etapa da coleta de dados.....	139
TABELA	9. Nível de instrução dos auditores, respondentes do questionário da 2ª etapa da coleta de dados.....	139
TABELA	10. Formação dos auditores respondentes do questionário da 2ª etapa da coleta de dados. ....	140
TABELA	11. Período que os gestores, respondentes do questionário da 1ª etapa da coleta de dados, tomaram conhecimento da existência da CGM.....	143
TABELA	12. Veículo de informação que os gestores, respondentes do questionário da 1ª etapa da coleta de dados, tomaram conhecimento da existência da CGM. ....	144
TABELA	13. Período que os gestores, respondentes do questionário da 1ª etapa da coleta de dados, passaram a observar a atuação da CGM nos órgãos. ....	145

			13
TABELA	14.	Atuação da CGM x Controles internos nos órgãos.....	146
TABELA	15.	Concepções dos gestores acerca da atividade de auditoria desempenhadas pelos auditores nos órgãos.....	148
TABELA	16.	Questionamentos a respeito da satisfação dos auditores.....	149
TABELA	17.	Questionamentos a respeito da atuação da CGM nos órgãos..	150
TABELA	18.	A CGM e a capacitação dos seus profissionais.....	151
TABELA	19.	Como a CGM é vista na PMF.....	152
TABELA	20.	Interferências na execução das ações estratégicas da CGM....	153
TABELA	21.	Como é visto o trabalho de auditoria desenvolvido pelos auditores.....	154
TABELA	22.	Visão dos auditores sobre como vem ocorrendo a institucionalização da atividade de auditoria da CGM.....	160
TABELA	23.	Visão dos auditores sobre o ritmo em que tem ocorrido a institucionalização da atividade de auditoria da CGM.....	160
TABELA	24.	Aspectos da CGM que mais sofreram influências de outras organizações no seu campo de atuação.....	162
TABELA	25.	Aspectos da atividade de auditoria da CGM que mais sofreram influências de outras organizações no seu campo de atuação.....	163
TABELA	26.	Como ocorrem a disseminação das técnicas e dos procedimentos de auditoria na CGM.....	163
TABELA	27.	Tipos de organizações que mais tem influenciado a atividade de auditoria da CGM.....	164
TABELA	28.	Dificuldades que podem ser observadas no processo de institucionalização da atividade de auditoria da CGM.....	165
TABELA	29.	Visão dos auditores sobre o apoio dado pelos gestores públicos (prefeito e governador) à CGM para o desenvolvimento de sua atividade de auditoria.....	166
TABELA	30.	Aspectos do comportamento dos profissionais da CGM tendo em vista o comprometimento com as atividades de auditoria....	166
TABELA	31.	Fatores deram maior impulso ao desenvolvimento da atividade de auditoria na CGM.....	168

TABELA	32.	Fatores positivos observados no processo de institucionalização da atividade de auditoria da CGM.....	169
TABELA	33.	Indicadores de responsabilidade social observados na CGM...	170

## LISTA DE SIGLAS

AMC	Autarquia Municipal de Trânsito, Serviços Públicos e Cidadania de Fortaleza
CGM	Controladoria-Geral do Município (CGM)
CTC	Companhia de Transporte Coletivo
EMLURB	Empresa Municipal de Limpeza Urbanização
ETTUSA	Empresa Técnica de Transportes Urbanos
FUNCET	Fundação de Cultura, Esporte, Lazer e Turismo
FUNCI	Fundação da Criança e da Família Cidadã
IMPARH	Instituto Municipal de Pesquisas, Administração e Recursos Humanos
IPEM	Instituto de Pesos e Medidas do Município
IPM	Instituto de Previdência do Município
IJF	Instituto Dr. José Frota
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
PGM	Procuradoria Geral do Município
PMF	Prefeitura Municipal de Fortaleza
SAM	Secretaria de Administração do Município
SEDAS	Secretaria Municipal de Educação e Assistência Social
SDE	Secretaria de Desenvolvimento Econômico
SEFIN	Secretaria de Finanças do Município
SEINF	Secretaria Municipal de Infra-Estrutura e Controle Urbano
SEMAM	Secretaria Municipal de Meio Ambiente e Serviços Urbanos
SEPLA	Secretaria Municipal de Planejamento e Orçamento
SER	Secretaria Executiva Regional
SMS	Secretaria Municipal da Saúde

## SUMÁRIO

<b>LISTA DE FIGURAS</b> .....	9
<b>LISTA DE QUADROS</b> .....	10
<b>LISTA DE GRÁFICOS</b> .....	11
<b>LISTA DE TABELAS</b> .....	12
<b>LISTA DE SIGLAS</b> .....	15
<b>1. INTRODUÇÃO</b> .....	19
<b>2. ABORDAGEM INSTITUCIONAL</b> .....	28
2.1. ASPECTOS DA TEORIA INSTITUCIONAL .....	28
2.2. NOVA TEORIA INSTITUCIONAL/NEOINSTITUCIONALISMO.....	30
2.2.1. <b>Correntes neoinstitucionalistas identificadas por Hall e Taylor</b> ...	32
2.3. A VISÃO DE DOUGLASS NORTH SOBRE A NOVA ECONOMIA INSTITUCIONAL (NIE).....	35
2.4. ACEPÇÕES ACERCA DE INSTITUIÇÕES.....	38
2.4.1. <b>Instituições formais e informais</b> .....	41
2.5. ESTADO X CUSTO DE TRANSAÇÃO.....	43
2.6. A CULTURA ORGANIZACIONAL EM UM CONTEXTO DE MUDANÇA INSTITUCIONAL.....	50
2.6.1. <b>Mudança institucional</b> .....	54
2.7. O PROCESSO DE INSTITUCIONALIZAÇÃO E O MODELO DE TOLBERT E ZUCKER.....	56
2.8. AMBIENTE INSTITUCIONAL X ISOMORFISMO INSTITUCIONAL.....	65
<b>3. A CONTROLADORIA NO CONTEXTO DA NOVA ECONOMIA</b> .....	71
3.1. ABORDAGENS SOBRE CONTROLADORIA.....	72
3.2. O CONTROLE NA ESFERA PÚBLICA.....	77
3.2.1. <b>Conceito de controle</b> .....	79
3.2.2. <b>Controles internos x auditoria interna na esfera pública</b> .....	81
3.2.3. <b>Controle social</b> .....	95

3.3.ABORDAGENS SOBRE AUDITORIA.....	87
<b>4. METODOLOGIA.....</b>	<b>97</b>
4.1 CLASSIFICAÇÃO DE PESQUISA.....	98
4.2 INSTRUMENTOS DE COLETA DE DADOS.....	100
4.3 SUJEITOS DA PESQUISA.....	103
4.4 TÉCNICAS DE ANÁLISE DOS DADOS.....	105
<b>5 A CONTROLADORIA GERAL DO MUNICÍPIO DE FORTALEZA: ANTECEDENTES, CRIAÇÃO, EVOLUÇÃO E INSTITUCIONALIZAÇÃO.....</b>	<b>107</b>
5.1 OS PRINCÍPIOS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	110
5.2 A REFORMA ADMINISTRATIVA DE 1998 E AS MUDANÇAS NO CONTEXTO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	115
5.3A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL E A SUA CONTRIBUIÇÃO PARA A TRANSPARÊNCIA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	120
5.4O ÓRGÃO CONTROLADORIA GERAL DO MUNICÍPIO DE FORTALEZA.....	122
5.5O PROCESSO DE INSTITUCIONALIZAÇÃO DA CONTROLADORIA GERAL DO MUNICÍPIO DE FORTALEZA.....	127
<b>6 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS.....</b>	<b>135</b>
6.1 PERFIL DOS SUJEITOS PARTICIPANTES DA COLETA DE DADOS.....	135
6.1.1 <b>Perfil dos sujeitos entrevistados.....</b>	<b>135</b>
6.1.2 <b>Perfil dos sujeitos respondentes aos questionários da primeira etapa da coleta de dados: Gestores e Auditores.....</b>	<b>135</b>
6.1.3 <b>Perfil dos auditores respondentes aos questionários da segunda etapa da coleta de dados.....</b>	<b>138</b>
6.2 PERCEPÇÃO DOS ENTREVISTADOS ACERCA DO PAPEL DA CGM.....	140
6.3 PERCEPÇÃO DOS GESTORES RESPONDENTES ACERCA DO PAPEL DA CGM.....	142
6.4 PERCEPÇÃO DOS AUDITORES RESPONDENTES ACERCA DO PAPEL DA CGM .....	148

6.5	CONFRONTO DAS PERCEPÇÕES DOS GESTORES E AUDITORES ACERCA DA CGM.....	151
6.6A	CGM E A EVOLUÇÃO DO PROCESSO DE INSTITUCIONALIZAÇÃO DE SUAS ATIVIDADES DE AUDITORIA.....	155
6.7	CARACTERÍSTICAS ISOMÓRFICAS DO PROCESSO DE INSTITUCIONALIZAÇÃO DA CGM E DE SUAS ATIVIDADES DE AUDITORIA.....	161
6.8A	INSTITUCIONALIZAÇÃO DAS ATIVIDADES DE AUDITORIA E A LRF/2000 E A REFORMA ADMINISTRATIVA DE 1998.....	167
7	<b>CONCLUSÃO</b> .....	172
8	<b>REFERÊNCIAS</b> .....	178
	<b>APÊNDICES</b> .....	194
	<b>ANEXOS</b> .....	209

## 1. INTRODUÇÃO

A reforma do Estado, tema central nos anos 90 em todo o mundo, pode ser compreendida como um dinâmico movimento de ajuste às mudanças ambientais de caráter social, político e econômico ocorridas ao longo das últimas quatro décadas. Dentre os fatores indutores da reforma, pode-se ressaltar a crise do Estado burocrático, iniciada nos anos 70, a crescente escassez de recursos financeiros e as modernas regras de economia de mercado. Alinhada a este cenário, a Emenda Constitucional n°. 19, de 04 de junho de 1998, reforma constitucional conhecida como reforma administrativa de 1998, introduziu a gestão gerencial no setor público, determinando a utilização de técnicas gerenciais modernas no processo de redesenho da estrutura do Estado.

Em termos gerenciais, a modernização do Estado implica, dentre outras coisas, a intensificação dos sistemas de controle, em uma abrangência que vai muito além dos tradicionais registros contábeis. De fato, à medida que aumenta a complexidade do cenário em que as organizações inserem-se, acentua-se a importância da Contabilidade como instrumento de controle e suporte à gestão. Como ressaltava Kanitz (1976), ao longo dos anos a contabilidade, tendo assumido um papel mais amplo, evoluiu para um sistema chamado Controladoria, cuja função é avaliar e controlar o desempenho das diversas divisões de uma organização. Sem negar o valor da contabilidade tradicional, a Controladoria, a partir de uma base multidisciplinar, oferece uma perspectiva estratégica para a modelagem das informações destinadas ao uso dos gestores (ALMEIDA *et al.*, 2001).

A controladoria propicia muito mais do que o mero registro dos fatos contábeis, pois além de ter seu foco no suporte ao processo decisório, engloba todo o processo de gestão, do planejamento ao controle. Ela pode ser compreendida, conforme Slomski (2005, p. 15), como “a busca pelo atingimento do ótimo em qualquer ente, seja ele público ou privado, e o algo mais, procurado pelo conjunto de elementos que compõem a máquina de qualquer entidade.” Enquanto órgão

administrativo, Almeida *et al.* (2001, p. 344) salienta que a controladoria pode ser entendida como a estrutura da organização 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.

Na área governamental, a controladoria, como salienta Peixe (2005), deve estar calcada no próprio objetivo institucional do órgão ou entidade, verificando o seu cumprimento, por meio da análise do desempenho de sua gestão e dos controles existentes para validar toda a ação governamental e garantir sua atuação efetiva e transparente. De fato, cada vez mais, a transparência dos gastos públicos torna-se uma exigência, dado que os agentes do Estado têm a obrigação legal e moral de responder por suas decisões, ações e omissões. Esta obrigação ou responsabilidade tem sido sintetizada no termo *accountability*, que por implicar o acesso do cidadão comum e de qualquer usuário à informação e prestação de conta referente à coisa pública tem sido um conceito chave na moderna Controladoria, servindo, inclusive de indicador da qualidade das instituições.

Para tal, o controle interno é fundamental nos órgãos públicos, visto que seu objetivo principal é o de possuir ação preventiva, coibindo ações ilícitas, incorretas ou impróprias que possam atentar contra os princípios da Constituição da República Federativa do Brasil, principalmente o art. 37 (Disposições Gerais da Administração Pública), seus incisos e parágrafos. Contudo, para que se torne efetivo o modelo de controle interno, há que se tomarem medidas corretivas ou complementares, a fim de adequar e integrar toda a estrutura administrativa ao sistema. Do contrário, se perpetuará a falta de sintonia entre o órgão central de controle e a administração, em todas as esferas do poder público.

Na nova economia de mercado, que tem-se caracterizado pela implementação do corrente modelo de globalização econômica, a capacidade dos Estados de formular e implementar políticas públicas têm sido posta em xeque (PEREIRA, 1998). No Brasil, apesar da abrangência e ritmo das mudanças impostas pela chamada nova economia, as instituições públicas, abaladas pelas constantes

ocorrências de impropriedades, fraudes e malversação de dinheiro público, amplamente divulgadas na imprensa, gozam ainda de baixa credibilidade e confiança.

Diante da constatação acima, torna-se crescentemente importante o investimento no desenvolvimento destas instituições de modo a torná-las efetivamente capazes de garantir a legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, princípios constitucionais enumerados no artigo 37 da Constituição Federal de 1988, com a nova redação dada pela Emenda Constitucional nº. 19 de 04 de junho de 1998, conhecida como a Emenda da Reforma Administrativa de 1998. Esta necessidade de um novo marco de referência para orientar a gestão das instituições públicas foi intensificada com a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) de 2000, que imputa aos gestores públicos a responsabilidade pelos gastos provenientes de suas práticas político-administrativos, dando maior transparência ao erário.

Alinhada a este novo paradigma de gestão pública, a Prefeitura Municipal de Fortaleza (PMF) instituiu, por meio da Lei nº. 8.608, de 26 de dezembro de 2001, a Controladoria Geral do Município (CGM), órgão integrante da administração direta do Município de Fortaleza que tem por finalidade, conforme art. 20 da referida Lei:

A coordenação, execução, monitoramento e avaliação das atividades de auditoria de Gestão e de Sistemas, de Controle Contábil, de Controle e Prestação de Contas de Convênios e Contratos em consonância com as políticas e diretrizes formuladas pela Administração Municipal.

A criação da CGM significou um incremento do controle interno municipal e constitui uma resposta do poder executivo municipal à sociedade que cobra transparência na gestão de recursos e administração dos bens públicos. A população e o próprio poder público municipal podem, então, contar com um órgão que se designa a orientar e corrigir possíveis falhas na administração do erário, propondo alternativas diretamente aos demais gestores municipais para se obter uma melhor qualidade na aplicação desses recursos, verificando em que medida ou mesmo a que custo políticas, programas e projetos governamentais são criados, implementados e gerenciados em consonância com a LRF e a legislação em vigor.

A CGM é uma instituição muito recente, com menos de cinco anos de funcionamento, estando, ainda, em processo de estruturação. Sendo um mecanismo de mudança, alinhado a um novo paradigma de gestão pública, sua consolidação depende, em grande medida, da capacidade de seus gestores de comprovar seu valor estratégico, tanto para usuários internos quanto para usuários externos. Naturalmente, muitas indagações referentes à sua atuação têm surgido e carecem de investigação, tais como: O que motivou a criação da CGM? Em seu âmbito de ação, como tem sido institucionalizada a atividade de auditoria? Quais as contribuições desse tipo de controle? A CGM terá êxito? A CGM sobreviverá ao longo dos anos? Existe possibilidade de a CGM sofrer descontinuidade?

Estes e outros questionamentos podem ser analisados e respondidos à luz da teoria institucional, que busca explicar não apenas por que as instituições surgem, tornam-se estáveis ou são transformadas, mas também como são estruturadas as formas e a cultura que delas fazem parte. Mais especificamente, a teoria institucional investiga como as práticas e os padrões adquirem condições de valores e são legitimados nas estruturas sociais. Em outras palavras, como são institucionalizadas: entidades, estruturas, atividades e práticas (FREITAS, 2005).

Deste modo, o presente trabalho analisa a Controladoria Geral do Município (CGM) de Fortaleza, investigando toda a sua trajetória de criação, implantação e desenvolvimento, sob a ótica da teoria institucional, uma abordagem ainda carente de estudos empíricos, como ressaltam Silva e Gonçalves (1998) e Freitas (2005). Deste modo, a pergunta de pesquisa deste trabalho é a seguinte: **Em um contexto de isomorfismo institucional, de que modo tem ocorrido a institucionalização da atividade de auditoria da CGM?**

Tendo como campo de investigação a esfera do poder público municipal de Fortaleza, mais especificamente o órgão da Controladoria Geral do Município, esta pesquisa, na tentativa de responder aos questionamentos levantados acima, parte do seguinte pressuposto geral: **No âmbito da PMF, a atividade de auditoria era realizada de forma assistemática e insuficiente, não dando suporte ao cumprimento dos princípios elencados na Reforma Administrativa de 1998 e à Lei de Responsabilidade Fiscal de 2000**, tendo como pressupostos específicos:

1. A atividade de auditoria da CGM baseia-se em modelos e práticas adotadas em outras instituições do seu campo organizacional.
2. A institucionalização da atividade de auditoria da CGM favorece a adoção de práticas de gestão alinhadas à Reforma Administrativa de 1998 e à LRF de 2000.
3. A atividade de auditoria da CGM tem se desenvolvido de forma lenta e gradual, estando, ainda, em uma fase de semi-institucionalização.
4. A criação e desenvolvimento da CGM têm por base os parâmetros utilizados em outras instituições do seu campo organizacional.

Na perspectiva da teoria institucional, o processo de desenvolvimento econômico das nações, assim como a evolução das sociedades, estão intrinsecamente ligados às instituições, que são compreendidas como as estruturas de incentivos de uma sociedade (JANK, 2005). Sendo compostas não apenas por regras formais, tais como a Constituição, leis ordinárias, etc., e por restrições informais, tais como normas de comportamento, códigos de conduta, valores, etc., mas também pela forma como estas regras são cumpridas, estas estruturas de incentivo compõem as regras do jogo em uma sociedade, podendo, portanto ser definidas como as limitações, idealizadas pelo próprio homem, que dão forma à suas interações (NORTH, 1993). Portanto, as instituições são estruturas ou atividades cognitivas, normativas ou reguladoras que proporcionam estabilidade e significado a comportamentos sociais (SCOTT, 1995), a um só tempo reforçando e superando percepções compartilhadas.

Compreendendo os mercados como estruturas sociais cujos funcionamentos dependem fundamentalmente dos ambientes institucionais em que estão inseridos, North (1990b) argumenta que para o desenvolvimento econômico de uma nação, a evolução institucional é mais importante do que os avanços tecnológicos ou a acumulação de capital. Nesta visão, a consolidação dos arranjos institucionais, ao fazer com que as regras sejam respeitadas, reduz os custos de transação, definidos como aqueles a que estão sujeitas todas as operações de um sistema econômico (NORTH, 1990b).

No campo da teoria organizacional e da sociologia, esta linha de argumentação, denominada novo institucionalismo, representa, conforme DiMaggio e Powell (1991), uma rejeição aos modelos reducionistas do ator racional, um retorno em direção a explicações cognitivas e culturais e, ainda, um interesse nas instituições como variáveis independentes. Nas sociedades modernas, em que as instituições políticas, econômicas e sociais passaram a exercer grande influência, dado que seus principais atores são organizações formais, como ressaltam March e Olsen (1983), o neoinstitucionalismo incorporou uma visão multidisciplinar (LANE, 1993), como forma de analisar o papel das dinâmicas institucionais no desempenho econômico das sociedades.

Segundo Daft (1999, p. 346), “a visão institucional acredita que as organizações adotam estruturas e processos para agradar entidades externas, e essas atividades são aceitas como regra nas organizações”. Dessa visão institucional deriva o conceito de legitimidade, ou seja, uma organização é considerada legítima se suas ações estiverem enquadradas no sistema vigente, no ambiente de normas, valores e crenças. Isso pode explicar por que existe certa homogeneidade entre as organizações. De acordo com DiMaggio e Powell (1983), esse fenômeno é caracterizado como isomorfismo, segundo o qual uma unidade, em uma população, passa a ter as mesmas características que outras unidades que apresentem o mesmo conjunto de condições ambientais. Esse isomorfismo pode ocorrer por meio de mecanismos coercitivos, miméticos e normativos.

De modo geral, estudos empíricos relativos à abordagem institucional são ainda relativamente escassos, uma vez que, como explicam Tolbert e Zucker (1998), paradoxalmente, a própria teoria institucional ainda está em processo de institucionalização. Contudo, o levantamento da literatura aponta uma tendência de crescimento na elaboração de estudos alinhados a esta abordagem. Freitas (2005), por exemplo, aponta alguns estudos que registram fenômenos isomórficos na administração pública brasileira, tais como o surgimento das agências reguladoras (ABRANCHES, 1999) e das agências executivas e organizações sociais (LIMA JUNIOR, 1998), a introdução de contratos de gestão (RAMOS, 1997), o incremento da terceirização de serviços públicos (CARVALHO NETO, 1996) e a criação da Escola Nacional de Administração Pública - ENAP (SOUZA, 2003). Similarmente, é

razoável pressupor que a criação e o funcionamento da CGM de Fortaleza é passível de explicação pela abordagem institucional.

Tendo por base a perspectiva contextual e teórica delineada acima, este trabalho tem como o objetivo geral: **Analisar o papel da CGM no processo de institucionalização da atividade de auditoria realizadas no âmbito da PMF**, tendo os seguintes objetivos específicos:

1. Analisar a evolução do processo e o grau de institucionalização da atividade de auditoria da CGM.
2. Investigar as características isomórficas do processo de institucionalização da CGM.
3. Identificar os impactos do processo de institucionalização da atividade de auditoria da CGM no cumprimento dos princípios da Reforma Administrativa de 1998 e da LRF de 2000.
4. Investigar as características isomórficas da atividade de auditoria que foram assimiladas no âmbito da CGM.

Metodologicamente, tomando-se por base a taxionomia de Vergara (2004), a pesquisa pode ser definida, quanto aos fins, como exploratória e descritiva e, quanto aos meios, como bibliográfica e de campo, sendo realizada por meio do estudo de caso. Quanto à natureza dos dados, a pesquisa configura-se como qualitativa. A escolha de uma pesquisa qualitativa implica estabelecer, *a priori*, que o resultado final não se volta para a generalização, e sim para a análise, em profundidade, de um número reduzido de situações (YIN, 2001). Isto também porque a análise dos dados coletados propõe entender e abordar o fenômeno, descrevendo e estabelecendo relações entre as variáveis que o compõem (VIEIRA; ZOUAIN, 2004).

Em termos de estrutura, este trabalho tem sete capítulos. O primeiro, **Introdução**, apresenta e delimita o tema da dissertação em uma perspectiva macro estrutural, formulando o problema de pesquisa e evidenciando sua relevância. Apresenta, ainda, os objetivos geral e específicos, definidos a partir dos

pressupostos levantados. Em seguida, apresenta a categorização metodológica da dissertação e sua estrutura.

O segundo, **Abordagem Institucional**, apresenta os aspectos da teoria institucional e do neoinstitucionalismo, bem como as correntes neoinstitucionalistas, aborda também a visão de Douglass North sobre a Nova Economia Institucional, acepções acerca de instituições, diferenciando as instituições formais e informais, versa sobre o Estado e os custos de transação e trata do tema da mudança institucional e sua relação com cultura organizacional. Por fim, aborda o processo de institucionalização e o modelo de Tolbert e Zucker e o ambiente institucional versus o isomorfismo institucional.

O terceiro capítulo, **A Controladoria no Contexto da Nova Economia**, apresenta uma abordagem sobre controladoria, conceito de controle e estabelece a diferença entre controle interno e auditoria interna na esfera pública, além de explicar sobre o controle social.

O quarto capítulo, **Metodologia**, detalha a categorização da pesquisa quanto aos meios, os fins e sua natureza. Adicionalmente, apresenta os instrumentos de coleta de dados, apresenta os sujeitos da pesquisa, bem como os seus perfis, e, por fim, explica as técnicas de análise utilizadas para obtenção dos resultados.

O quinto capítulo, **A Controladoria Geral do Município de Fortaleza**, a partir da discussão dos antecedentes, da criação e da evolução deste órgão, conhecido como CGM, descreve o seu incipiente processo de institucionalização, ressaltando suas fases de desenvolvimento e revelando a liderança envolvida nesse processo, bem como suas contribuições no cumprimento de sua missão e objetivos, no contexto da reforma administrativa de 1998 e da Lei de Responsabilidade Fiscal, ao quais a organização inexoravelmente vincula-se.

O sexto capítulo, **Apresentação e Análise dos Dados**, analisa o processo de institucionalização da Controladoria Geral do Município de Fortaleza, À luz do referencial teórico levantado e do modelo analítico proposto, reunindo os

dados obtidos em uma tabulação, segmentada em sete tópicos, quais sejam: Percepção dos entrevistados acerca do papel da CGM; Percepção dos Gestores respondentes acerca do papel da CGM; Percepção dos Auditores respondentes acerca do papel da CGM; Confronto das percepções dos gestores e auditores acerca do papel da CGM; A CGM e a evolução do processo de institucionalização da atividade de auditoria; Características isomórficas do processo de institucionalização da CGM e de sua atividade de auditoria e, por fim, A institucionalização da atividade de auditoria e a LRF/2000 e a Reforma Administrativa de 1998.

O sétimo, **Conclusão**, sintetiza as considerações finais da pesquisa, confrontando os achados da investigação com os objetivos inicialmente levantados. Por fim, são apresentadas as Referências bibliográficas utilizadas ao longo do estudo e em seguida os apêndices do trabalho.

## 2. ABORDAGEM INSTITUCIONAL

### 2.1. ASPECTOS DA TEORIA INSTITUCIONAL

A Teoria Institucional não visa especificamente à análise organizacional; tampouco a ela se restringe. Conforme Silva e Gonçalves (1998, p. 220), esta teoria constitui no

[...] resultado da convergência de influências de corpos teóricos originários da ciência política, da sociologia e da economia, que buscam incorporar em suas proposições a idéia de instituições e de padrões, de comportamento, de normas de valores, de crenças e de pressupostos, nos quais encontram-se imersos indivíduos, grupos e organizações.

Conforme Hodgson (1998, p. 168),

O núcleo de idéias do institucionalismo refere-se às instituições, hábitos, regras e sua evolução. Porém, o institucionalismo não objetiva construir um modelo geral simplificado com base em suas idéias. Pelo contrário, tais idéias favorecem um forte ímpeto em direção a abordagens de análise específicas e historicamente localizadas.

A teoria institucional busca entender por que as organizações adotam determinadas formas, buscando explicar homogeneidade ao invés de diferenciação. Uma das características principais das abordagens Institucionalista é o abandono da racionalidade ilimitada dos agentes econômicos. Segundo Meyer e Rowan (apud TOLBERT; ZUCKER, 1998, p. 196):

As organizações são levadas a incorporar as práticas e procedimentos definidos por conceitos racionalizados de trabalho organizacional prevalentes e institucionalizados na sociedade. Organizações que fazem isto aumentam sua legitimidade e suas perspectivas de sobrevivência, independentemente da eficácia imediata das práticas e procedimentos adquiridos.

Hodgson (1998, p. 168) afirma que:

A abordagem institucionalista move-se de idéias gerais relacionadas à atividade humana, instituições e à natureza evolucionária do processo econômico para teorias e idéias específicas, relacionadas a instituições

econômicas específicas ou tipos de economia. Conseqüentemente, há muitos níveis e tipos de análise.

Segundo ainda o mesmo autor (1998, p. 168-169), a economia institucional:

[...] não pressupõe que as concepções baseadas nos hábitos da atividade humana proporcionem uma teoria ou análise operacional. Adiciona-se que são necessários outros elementos, tais como demonstrar como grupos específicos de hábitos comuns estão “enraizados” (*embedded*) e são reforçados através de instituições sociais específicas. Nesse sentido, o institucionalismo move-se do abstrato para o concreto. Assim, ao contrário dos modelos padrão, onde a racionalidade dos indivíduos é dada, o institucionalismo é construído sobre a psicologia, antropologia, sociologia e outras áreas de pesquisa sobre como as pessoas se comportam.

Tendo um interesse permanente pelo papel e significado do poder e pelo conflito entre indivíduos e entre instituições na vida socioeconômica, o institucionalismo rejeita o conceito de homem econômico racional e, conforme Estêvão (2004, p. 7-8) considera que “o comportamento humano é, normalmente, guiado pelo hábito e pela rotina, ocasionalmente interrompidos por atos de criatividade e inovação. A par com o indivíduo, o institucionalismo considera as instituições como unidades analíticas adicionais ou, mesmo, alternativas”.

Partindo da visão de alguns economistas a respeito da corrente institucionalista, Estêvão (2004, p. 9) explica que a novidade desta abordagem:

[...] é a colocação dos problemas de informação (incluindo os problemas de incentivo) no centro de toda a análise. Segundo estes autores, a informação é imperfeita e tem custos associados, o que faz com que o comportamento dos indivíduos possa ser diferente do que aconteceria se a informação fosse perfeita e que transações que poderiam ocorrer com informação perfeita e custos mais baixos possam não ocorrer, ou dar lugar a soluções alternativas. Como existe uma grande quantidade de troca de informação que acontece de forma descentralizada e como o mercado e o Estado tendem a fracassar no exercício da coordenação, a emergência de instituições capazes de se adaptarem para refletir os custos da informação (*instituições adaptativas*) acontece como forma de superar a imperfeição da informação.

Esta abordagem representa um avanço ou, no mínimo, uma visão complementar, no esforço de compreensão do processo de desenvolvimento econômico das nações, ou ainda da evolução histórica das sociedades. Como arcabouço teórico-metodológico, a abordagem institucional, como ressaltam Tolbert

e Zucker (1998), ainda há de se tornar institucionalizada, pois há pouco consenso sobre a definição de conceitos-chave, mensurações ou métodos no âmbito desta tradição teórica.

A teoria Institucional apresenta duas versões, o velho e o novo institucionalismo. Na primeira abordagem, destaca-se, por exemplo, o trabalho pioneiro de Selznick (1971). Na segunda, a teoria organizacional ganhou destaque com os trabalhos de DiMaggio e Powell (1983), Scott (1991), Meyer e Rowan (1991) e Zucker (1991), além de North (1981), cujo trabalho caracteriza-se pelas análises de desempenho econômico. Vale registrar que, essas duas versões não são conflitantes, mesmo que distintas, no sentido de que nada impede seu emprego conjunto, em um estudo evolucionista.

## 2.2. NOVA TEORIA INSTITUCIONAL / NEOINSTITUCIONALISMO

A Nova Economia Institucional retoma a preocupação com temas relacionados ao comportamento de atores individuais, como a racionalidade limitada e o oportunismo, além de outros que também influenciam o comportamento das instituições, como os custos de transação, relações contratuais, estruturas de governança e direitos de propriedade (WILLIAMSON, 2000 apud FREITAS, 2005).

O termo a Nova Economia Institucional (NIE) foi utilizado por Oliver Williamson em 1975 nos seus estudos e esta vem sendo uma das perspectivas científicas, mais debatidas recentemente no mundo acadêmico nas ciências sociais e econômicas no Brasil. Apesar de ser recente, muitos acreditam que ela tenha surgido em 1937, com o artigo de Ronald Coase, *The Nature of the Firm*. Essa corrente contempla uma série de conceitos, como instituições, direitos de propriedade, custos de transação e performance econômica entre outros.

Para DiMaggio e Powell (1991), o novo institucionalismo na teoria organizacional e na sociologia compreendem uma rejeição dos modelos do ator racional, além de um retorno em direção a explicações cognitivas e culturais e um interesse nas instituições como variáveis independentes. Os autores afirmam que o

novo institucionalismo se apresentou como alternativa aos modelos reducionistas, onde as instituições se limitavam a arenas onde os atores demonstravam seu comportamento. O neoinstitucionalismo incorporou uma visão multidisciplinar (LANE, 1993), uma vez que as instituições políticas, econômicas e sociais passaram a exercer grande influência na sociedade moderna, pois os principais atores modernos são constituídos por organizações formais (MARCH; OLSEN, 1983).

A Nova Economia Institucional (NIE) tem como linha de argumentação a defesa do papel que as instituições exercem sobre o processo de desenvolvimento econômico, apoiando-se na existência de regras bem estabelecidas que promovam a fluidez do seu desenvolvimento, tendo como pressuposto básico a idéia de que as instituições afetam o comportamento dos atores sociais. Conforme Gala (2003, p. 92) “o desempenho econômico das sociedades resultará sempre, em última análise, de suas dinâmicas institucionais”.

Desde a década de 1980, o papel das instituições nas Ciências Sociais tem se ampliado consideravelmente, a partir da vertente teórica que passou a ser chamada de “novo institucionalismo” ou “neoinstitucionalismo” (ANASTASIA, 2002). Tendo em suas raízes nomes como Oliver Williamson, Douglass North, Ronald Coase, Alchian, Lee J. Alston, Demsetz e Joseph P. Ferrie, o programa de pesquisa da Nova Economia das Instituições, como afirma Gala (2003), é um progressivo e não degenerativo.

Segundo Estêvão (2004, p. 9):

A Nova Economia Institucional (NEI) parte de duas hipóteses fundamentais: a informação raramente é completa e os indivíduos têm ideais (modelos mentais) diferentes sobre o modo como funciona o mundo à sua volta. Por isso mesmo, existe uma situação de imprevisibilidade (incerteza) em relação às escolhas, que acaba por se refletir no aumento dos custos de transação no mercado. As instituições são, por isso, arranjos que os indivíduos estabelecem para minimizar esses custos.

### 2.3.1 Correntes neoinstitucionalistas identificadas por Hall e Taylor

As análises institucionalistas voltam sua atenção para o papel das instituições nos resultados governamentais e explicam os processos segundo os quais elas se originam e se transformam. O novo institucionalismo não é uma corrente teórica uniforme, podendo ser apresentada em perceptivas diferentes, mas que podem ser complementares. Hall e Taylor (1994, p. 5) identificaram três vertentes: a histórica, a sociológica (ou teoria das organizações) e a da escolha racional (*rational choice*).

- **A corrente histórica:** nesta vertente as instituições são consideradas normas, procedimentos, convenções, rotinas e hábitos, formais ou informais, absorvidos pelo ambiente político. Localiza-se em uma posição intermediária entre a vertente sociológica (ou da cultura) e a vertente da escolha racional (ou do cálculo), não possuindo uma abordagem teórica própria.

Vincula a relação entre comportamento individual e instituições a duas abordagens. Uma, mais próxima da abordagem da escolha racional, considera o cálculo individual, pressupondo indivíduos utilitaristas dotados de racionalidade instrumental estratégica, e, a outra, a cultural, atrelada à abordagem sociológica, ampara o comportamento individual na orientação da sociedade, passando suas ações a depender da interpretação da situação no contexto cognitivo do indivíduo.

Esta vertente, como ressalta Melo (1997) traz o conceito de *path dependence* (dependência da trajetória), que descreve a tendência determinada por um arranjo de coisas em um momento inicial, ou anterior a determinados eventos, sobre o futuro e a seqüência dos acontecimentos. Conforme North (1990a), a evolução histórica incremental é essencial para a compreensão do papel das instituições.

- **A corrente sociológica:** é uma vertente pouca explorada, mas traz à tona a questão da legitimidade, pois, para os autores que adotam essa abordagem, a própria emergência de instituições é considerada um processo de legitimação (ANDREWS, 2004).

Nesta visão, a relação dos atores sociais com a sociedade não é apenas instrumental, mas também interpretativa, pois a ação instrumental é vista como sendo complementada pela ação orientada para o entendimento mútuo. Ressalta, conforme Hall e Taylor (1996), o modo como as instituições influenciam o comportamento, fornecendo mapas cognitivos, categorias e modelos indispensáveis para a ação, porque sem eles o mundo e o comportamento dos outros não poderiam ser interpretados. Deste modo, as instituições podem fornecer os próprios termos por meio dos quais o sentido é atribuído à vida social, afetando não apenas o cálculo estratégico de indivíduos, mas também suas preferências e suas próprias identidades.

Reconhece a base comunicativa na formação de instituições. Concebe a instituição como sendo construída pela interação dos atores sociais que elaboram normas de conduta às quais se submetem por reconhecê-las como legítimas. Segundo Hall e Taylor (1996), este institucionalismo é derivado da teoria das organizações, sendo seu interesse o entendimento dos motivos que levam as organizações a formatos institucionais específicos, procedimentos e símbolos particulares. Impetra uma visão mais abrangente das instituições, incluindo a cultura, as regras e procedimentos formais e informais. A ação individual se relaciona com as instituições de maneira interativa, sendo as instituições que condicionam algo que pode ser idealizado pelo indivíduo para execução de sua ação em um contexto específico, além de condicionar também o comportamento do ser humano.

- **A corrente da escolha racional:** é a abordagem predominante, trazendo consigo o pressuposto do individualismo metodológico, que é

sendo inerente apenas a esta vertente. Nesta perspectiva, a instituição possui um caráter externo, impondo sobre os atores sociais restrições ao comportamento a partir de fora. Conforme Andrews (2004, p. 10), “as instituições são sistemas que têm a função de exercer a coerção ou impor sanções, enquanto que para o institucionalismo sociológico as instituições são compreendidas como referenciais normativos legitimados pelos atores sociais”.

Sua ênfase, conforme Hall e Taylor (1996), reside na construção do vínculo entre as instituições e o comportamento humano. As instituições podem reduzir os custos de transação e resolver problemas de ação coletiva, dado que elas condicionam as preferências dos indivíduos e, em última instância, os resultados das decisões governamentais.

Ainda em relação à vertente da escolha racional, Hall e Taylor (1996) ressaltam que esta apresenta algumas linhas definidas:

- a) as instituições são regras formais do jogo;
- b) os atores possuem preferências fixas e comportamento instrumental, maximizando seus interesses de forma estratégica, o que configura as premissas básicas sobre o comportamento individual;
- c) a política é entendida como uma seqüência de *trade-offs* de ação coletiva, produzindo resultados subótimos derivados da racionalidade individual;
- d) as instituições estruturam as interações estratégicas que determinam os resultados do jogo político;
- e) a criação de instituições é explicada pelos ganhos de cooperação.

Um conceito fundamental abordado pelo neoinstitucionalismo na escolha racional é o de custos de transação que não apenas se aplicam a vários campos, mas também têm várias definições. O surgimento das instituições, nesta vertente, segue “modelos de mudança social” que, segundo Goodin (1996), podem ser:

- a) acidental – surgem sem uma correlação causal específica, de modo aleatório, sem que forças específicas determinem sua construção;
- b) evolucionário – adota uma perspectiva baseada na concepção darwiniana das ciências biológicas, considerando que existem mecanismos de seleção natural para a escolha dos arranjos institucionais, selecionando os que possuem melhor adaptação em um dado ambiente, gerando novas instituições;
- c) intencional – neste caso a instituição advém de uma intervenção propositadamente orientada para objetivos específicos.

A análise das mudanças na organização é um subsídio importante para se entender como se dá o processo de aceitação e seus efeitos juntos aos atores arraigados num cenário cultural constantemente sujeito a alterações institucionais.

### 2.3.A VISÃO DE DOUGLASS NORTH SOBRE A NOVA ECONOMIA INSTITUCIONAL (NIE)

O professor americano Douglass Cecil North, premiado com o Prêmio de Ciências Econômicas em 1993, foi um dos fundadores do programa da NIE. Há mais de cinco décadas desenvolve trabalhos sobre a importância das instituições para o crescimento da economia, enfatizando que “sem instituições fortes uma nação não abandona o atraso nem a pobreza” (NORTH, 2003, p. 13). Seu trabalho representa hoje “uma referência essencial para a pesquisa voltada ao crescimento econômico e para o corpo do conhecimento de economia como um todo” (GALA, 2003, p. 123).

Em 1981, North publicou “*Structure and Change in Economic History*”. Mesmo ainda não tendo sua teoria acerca do desenvolvimento econômico e da evolução institucional plenamente desenvolvida nesta primeira obra, North já apresentava à corrente da NIE contribuições analíticas significativas. Em 1990, com sua segunda obra, “*Institutions, Institutional Change and Economic Performance*”, North, como ressalta Gala (2003, p. 98), “finalmente atinge seu objetivo. Se desloca da história, para enunciar um modelo do desenvolvimento econômico. [...] opera sua transação final da análise histórica para a teórica”.

Conforme North (2003), a racionalidade dos indivíduos é limitada, e estes estão frente a um mundo de incertezas e subjetividades. Logo a certeza de que as decisões políticas e econômicas serão tomadas acertadamente pelo indivíduo não é óbvia. Neste contexto, a redução destas incertezas pode ocorrer por meio da evolução das instituições, entendidas como conjunto de normas e procedimentos que conduzem o comportamento do homem em sociedade.

Sendo a racionalidade limitada, ela não pressupõe tomar decisões ótimas, mas sim agir da forma mais razoável possível na busca de determinados fins, em função da escassez ou pobreza informacional. Como Gala (2003, p. 94) afirma, “o conceito de racionalidade que North utiliza jogará papel fundamental na construção de sua dinâmica institucional. [...] A partir do momento em que os agentes não conhecem o mundo sobre o qual devem decidir, passam a construir ‘realidades subjetivas’ dele e a atuar sob estas.”

North (1990b), em seu livro *Institutions, Institutional Changes and Economic Performance*, introduz ainda o conceito de eficiência adaptativa, segundo o qual as instituições são mais eficientes quanto maior o seu poder de adaptar-se a mudanças institucionais, decorrentes das mudanças oferta e na demanda.

Moraes Jr. (apud GALA, 2003, p. 98) afirma que “Uma sociedade será mais eficiente quanto maior for sua capacidade de se adaptar a adversidades ao longo do tempo”. Logo, o desempenho da economia será positivo, quando não houver mais obstáculos (incertezas) às transações econômicas ou pelo menos quando estes tiverem sido amenizados pelas instituições. Assim, os indivíduos se sentirão mais seguros e confiantes para tomarem decisões corretas, garantindo a eficiência nos mercados e a maximização da economia.

Nesta perspectiva, o devido funcionamento da sociedade e das transações econômicas pode ser prejudicado pelas incertezas no mercado, pondo em risco a capacidade dos agentes econômicos de atingir soluções ótimas a partir de suas decisões e, conseqüentemente, aumentando os custos de transações. Logo, no processo de desenvolvimento econômico, as instituições, quando fortes e bem

direcionadas podem reduzir os custos de transação, produzindo um sistema de incentivos que levam as regras a serem respeitadas, têm participação fundamental.

Deste modo, a chave do problema econômico não está no avanço tecnológico ou na acumulação de capital, mas na evolução institucional. Portanto, como afirma North (2003, p. 11), é preciso “implantar instituições menos vulneráveis para começar a pensar em futuro. A lição vale para o Brasil ou para qualquer outro país que queira dar o grande salto”.

Williamson (1991, p. 18) um dos fundadores da corrente institucionalista faz a seguinte colocação:

Embora a relação da tecnologia com a organização continue sendo importante, dificilmente é determinante. Sustento a esse respeito que, salvo algumas exceções, as indivisibilidades e as inseparabilidades tecnológicas das quais se valem a teoria convencional para explicar a organização anexa ao mercado só servem para definir tipos de hierarquias muito simples. Alternativamente, mantenho que as considerações transacionais, não as tecnológicas, são as decisivas para determinar qual o modelo de organização que se há de adotar, em que circunstâncias e porquê. [...] Sua característica é que reconhece expressamente a importância dos fatores humanos, quando se tentam resolver os problemas da organização econômica.

North (1990a) demonstra como o crescimento de longo prazo é condicionado pela formação e evolução de suas instituições. Este, porém, é um processo lento. Conforme North (2003, p. 13): “Trata-se de uma questão cultural que dificulta até hoje a construção de um conjunto institucional baseado na objetividade capitalista”. Para o autor, quanto mais transparentes forem as instituições, maior será a confiança das pessoas em investir e manter relações comerciais de grande escala.

Para North (1990a, p. 10), “um *conjunto* de instituições políticas que ofereça transações de baixo custo viabiliza a existência de mercados eficientes de fatores e de produtos, necessários para o crescimento econômico”. Nesta perspectiva, os mercados são estruturas sociais, cujo funcionamento tem uma dependência fundamental dos ambientes institucionais em que estão inseridos. A este respeito, Estêvão (2004, p. 8) relata que:

As abordagens institucionalistas procuram inserir as relações de troca nos quadros institucionais em que decorrem, definindo os mercados como trocas organizadas e institucionalizadas. Isto quer dizer que a definição de mercado tem em conta que as trocas dependem do conjunto das instituições legais e que elas incluem não só transações de bens e serviços, mas também transferências de direitos de propriedade.

A partir de então, desenvolve-se uma série de trabalhos, principalmente de caráter histórico, que procura entender o papel das instituições na evolução das sociedades, tanto primitivas quanto modernas. Gala (2003, p. 103) expõe como fica a teoria NIE proposta por North:

- O ambiente econômico e social dos agentes é permeado por incerteza.
- A principal consequência dessa incerteza são os custos de transação. Estes podem ser divididos em problemas de *measurement* e *enforcement*.
- Para reduzirem os custos de transação e coordenar as atividades humanas, as sociedades desenvolvem instituições. Estas são um contínuo de regras com dois extremos: formais e informais.
- O conjunto dessas regras pode ser encontrado na matriz institucional das sociedades. A dinâmica dessa matriz será sempre *path dependency*.
- A partir dessa matriz, definem-se os estímulos para o surgimento de organizações que podem ser econômicas, sociais e políticas.
- Estas interagem entre si, com os recursos econômicos — que junto com a tecnologia empregada definem os *transformation costs* tradicionais da teoria econômica — e com a própria matriz institucional — que define os *transaction costs* — e são, portanto, responsáveis pela evolução institucional e pelo desempenho econômico das sociedades ao longo do tempo.

## 2.4. ACEPÇÕES ACERCA DE INSTITUIÇÃO

North (1993, p. 13) define instituições “como as regras do jogo numa sociedade ou, mais formalmente, são as limitações idealizadas pelo homem que dão forma às interações humanas”. Conforme o autor, “o governo deve criar as regras econômicas do jogo para garantir estabilidade. Se um país não possui regras eficazes é porque não tem um bom governo para colocá-las no lugar” (NORTH, 2003, p. 11).

Conforme Conceição (2002), as instituições representam hábitos estabelecidos de pensamento comum à maioria dos homens. A um só tempo, podem ser compreendidas tanto como a superação quanto como o fortalecimento de processos de pensamento rotinizados, são compartilhados por uma coletividade. Para o autor, “o conceito de instituição é definido como sendo o resultado de uma situação presente, que molda o futuro por meio de um processo seletivo e coercivo, orientado pela forma como os homens vêem as coisas, o que altera ou fortalece seus ponto de vista” (CONCEIÇÃO, 2002, p. 89).

Conceição (2002, p. 116) menciona que as instituições orientam o processo de tomada de decisões, em um meio permeado por incerteza, racionalidade limitada e oportunismo, com vistas à redução dos custos de transação. Conforme o autor, uma vez que as instituições e o meio ambiente institucional são decisivos no desenvolvimento econômico, “tentar compreender trajetórias de crescimento sem a presença das instituições é o mesmo que tentar compreender um processo dinâmico sem incerteza, descontinuidade e desafios” (CONCEIÇÃO, 2002, p. 17).

Apesar do papel crítico que desempenham, as instituições, genericamente, são ainda pouco conhecidas e estudadas. Williamson (apud GALA, 2003, p. 125) expõe que: “[...] nós somos ainda muito ignorantes sobre instituições”, e “Entre as principais causas de nossa ignorância é que instituições são muito complexas”.

As instituições e as regras de uma sociedade não podem ser adquiridas de outras fontes, pois é dependente da história e da cultura para seguir adiante (*path dependence*), onde fatos aleatórios e remotos no tempo têm uma influência destacada para a evolução institucional. É por isso que Veblen (apud MONASTÉRIO, 1998) ressalta que quanto mais livre de instituições retrógradas uma comunidade estiver, maiores serão suas chances de desenvolvimento. Nestes termos, quanto mais atrasados forem os hábitos de pensamento predominantes, mais graves serão os problemas que uma comunidade enfrentará para se ajustar às novas “circunstâncias materiais”.

Segundo Estêvão (2004, p. 12), “a importância desta dependência do caminho é tanto maior quanto maior forem as insuficiências de informação e mais elevados os custos de transação”. North (1993, p. 41) afirma que:

É suficiente dizer aqui que as incertezas se devem a informação incompleta com respeito a conduta de outros indivíduos no processo de interação humana. As limitações computacionais dos indivíduos estão determinadas pela capacidade da mente processar, organizar e utilizar informação. A partir desta capacidade considerada junto com as incertezas próprias do conhecimento do meio, evoluem normas e procedimentos que simplificam o processo. O conseqüente marco institucional, como estrutura da interação humana, limita a eleição que se oferece aos atores.

O pensamento de North deixa claro que os modelos mentais são representações que os indivíduos criam para interpretar o ambiente em que vivem, enquanto que as instituições são os mecanismos que desenvolvem para atuar sobre este ambiente. Segundo North (2003, p. 13):

As instituições de um país são a síntese das crenças de seu povo. Repare que aqui não estamos falando só de religião, mas de crenças construídas no passado remoto das nações, produto da experiência dos homens em diferentes climas e ambientes. As instituições são a expressão concreta da mentalidade das pessoas. Essa constatação ajuda a compreender por que há instituições tão distintas umas das outras nos variados cantos do planeta – as pessoas pensam diferente.

North (2003, p. 15) afirma que:

Nenhum país consegue crescer de forma consistente por um longo período de tempo sem que antes desenvolvam de forma sólida suas instituições. Quando uso a palavra instituição, refiro-me a uma legislação clara que garanta os direitos de propriedade e impeça que contratos virem pó da noite para o dia. Refiro-me ainda a um sistema judiciário eficaz, a agências regulatórias firmes e atuantes. Só assim, com instituições firmes, um país pode estar preparado para dar o salto qualitativo, mudar de patamar.

Conceição (2002, p. 180) comenta que as instituições são importantes porque “elas são produto de um processo contínuo, mutante e irreversivelmente marcado pela história de cada formação econômica e social”. Segundo Subirats e Gomá (1998), as instituições reduzem as incertezas, coordenam o uso dos recursos cognitivos, mediam os conflitos e oferecem sistemas de incentivos aos atores, vinculando-os, mas não determinando as opções, gerando a estabilidade necessária ao sistema político.

Segundo Berger e Luckmann (apud SILVA; GONÇALVES, 1998, p. 210), uma vez estabelecidas, as instituições, pelo simples fato de existirem, controlam a conduta humana, ao conduzirem mediante padrões para determinada direção em oposição a muitas outras teoricamente possíveis. Em suma, dizer “que um segmento da vida humana foi institucionalizado, então equivale a dizer que foi submetido ao controle social”.

### **2.3.1 Instituições Formais e Informais**

North (1995) afirma que a sociedade possui dois tipos básicos de instituições: as formais e as informais. A primeira instituição são as leis da sociedade, regras políticas, jurídicas, econômicas e contratos. A segunda instituição são as tradições, cultura, costumes e valores da sociedade, como, por exemplo, a religião.

Na visão de North (1995), as instituições formais podem mudar com maior facilidade e precisam da ação coerciva do Estado para serem observadas (o que North chama de terceira pessoa que deve existir para fazer cumprir as regras), já as instituições informais não são fáceis de mudar, podem demorar muito tempo para serem observadas e aceitas pelo povo e não necessitam de ação coerciva do Estado, pois dependem das crenças dos seus adeptos, daí ser lenta e gradual a sua mudança. Pode-se dizer ainda que as Instituições informais influenciam as instituições formais.

As normas informais estão profundamente enraizadas em nossos modelos mentais, o que, como estes determinam a natureza das instituições, ajuda a compreender porque é tão difícil ajustá-las a formas mais compatíveis com o desenvolvimento econômico. Jank (2005, p. A-2) entende que:

Instituições são as estruturas de incentivos e punições de uma sociedade. Elas são formadas por regras formais (Constituição, leis ordinárias, etc.), por restrições informais (normas de comportamento, códigos de conduta, convenções, valores, crenças, costumes, religiões, etc.) e pela forma como estas são cumpridas. Em, outras palavras, instituições são as ‘regras do jogo’, formais e informais, utilizadas pelas organizações econômicas da

sociedade, ou os seus 'jogadores': empresas, cooperativas, sindicatos, órgãos de imprensa, ONGs, igrejas, escolas, congressistas, juízes, partidos políticos e gestores do setor público.

Ao conjunto das limitações formais e informais, onde, mutuamente, interagem e se influenciam, bem como às instituições que garantem a aplicação (*enforcement*) dessas regras, é o que North (1990b) chama de matriz institucional. E é em razão principalmente das restrições comportamentais informais que se pode dizer que a evolução dessa matriz, ao longo de tempo, é *path dependent*. A partir dos estímulos oferecidos por esta matriz, surgirão diversas organizações que atuarão na busca de diversos objetivos. Para Gala (2003, p. 93),

O segredo para atingir o crescimento está na construção de uma matriz que estimule a acumulação de capital físico e humano. A grande distância observada ainda hoje entre países pobres e ricos encontra-se muito mais em diferenças entre matrizes institucionais do que em problemas de acesso a tecnologias. Sociedades pobres encontram-se nessa situação justamente por não terem desenvolvido uma base de regras, leis e costumes capazes de estimular atividades economicamente produtivas, especificamente acumulação de capital e de conhecimento.

A ideologia tem um papel fundamental na constituição das regras de uma sociedade. Segundo North (apud GALA, 2003, p. 95) “As ideologias estão na base da formação das regras formais e informais de uma sociedade e, portanto, têm papel fundamental no desempenho das diversas economias”. Para o autor (apud GALA, 2003, p. 95) “seja no comportamento de governantes, de grupos de interesse ou ainda de agentes do sistema judiciário, é somente por meio do conceito de ideologia que podemos entender a construção do arcabouço legal de uma sociedade”.

Para Gala (2003, p. 95), as ideologias “ao impregnar a tomada de decisão dos agentes políticos, estão também na base da formação de nossos códigos escritos; as ideologias importam para o entendimento das regras e leis que derivam do funcionamento do sistema político”.

Quando ocorre interação entre as instituições (formais e informais), pode-se concluir que existe um equilíbrio institucional, passando a não existir quebra de acordos e nem conflitos. Assim a sociedade alcança determinado estágio de desenvolvimento econômico, podendo então dizer que o processo de

desenvolvimento econômico ocorre em um ambiente de evolução institucional com múltiplos equilíbrios.

## 2.5. ESTADO X CUSTO DE TRANSAÇÃO

A principal consequência da incerteza são os custos de transação e estes custos alteram a performance econômica. Para a NIE, as instituições surgem de falhas no mercado, fazendo surgir esses custos de transação. As instituições, juntamente com a tecnologia empregada determinam os custos de transação.

Conforme North (1990b), os custos de transação podem ser definidos como aqueles a que estão sujeitas todas as operações de um sistema econômico. Para o autor (1993, p. 86), os custos de transação são:

Custos dos recursos necessários para medir os atributos tanto legais como físicos, do que está se negociando. Os custos de observar e fazer cumprir o acordo e o risco da incerteza que reflete o grau da imperfeição na medição e cumprimento obrigatório dos termos da negociação.

Os custos de transação são afetados tanto pela tecnologia quanto pelos direitos de propriedade. North (1990a) propõe a seguinte tipologia de custos de transação: custos de informação, custos de manutenção e utilização e *enforcement* de uma política.

Ressalta-se que é relevante compreender que o processo de mudança institucional altera os custos de transação. O ponto central é a incerteza dos atores quanto às mudanças futuras. No processo de mudança institucional, os custos de informação são elevados já que os atores precisam reavaliar os atributos de valor do jogo político, processar, interpretar e utilizar as novas informações disponíveis. Esse processo não é instantâneo e, ao longo do tempo necessário para apreender essas informações, os atores agem em um cenário de grande incerteza (NORTH, 1990b). Nos custos de informação também estão inclusos os custos de obtenção e processamento das informações, o que virá a condicionar os custos de informação futuros.

Da mesma forma, os custos de manutenção, no decorrer desse processo de mudança institucional, tendem a se elevar, pois as divergências informacionais tornam o acompanhamento e a avaliação dos processos e resultados mais onerosos. Ressalta-se também que os diversos atores possuem informações diferentes e absorvem de maneira diferente e isso acarreta em julgamentos distintos sobre as instituições. Elevam-se também os custos de imposição, uma vez que os atores ainda não possuem a compreensão completa dos resultados do jogo político, passando a não aceitarem a imposição das novas regras até o momento em que adquirirem aprendizagem suficiente.

Mudanças institucionais geram grandes incertezas e aumento nos custos de transação. E quando esses custos são muito elevados, as preferências e os interesses dos atores têm prevalecido sobre esses arranjos institucionais, dificultando a formação de consenso, que possibilitaria a redução dos custos de transação. Entre os custos de transação North (2003, p. 11), coloca que estão:

Os gastos com impostos, seguro e operações no sistema financeiro. Fazem crescer o preço final do produto, mas não dá para pensar em trocas comerciais numa nação moderna sem esse grau de profissionalização. Então, quanto mais desenvolvido é um país, maiores são esses custos de transação. Veja o caso dos Estados Unidos. Em 1870, os custos de transação representavam 25% do PIB americano. Um século mais tarde, a fatia era de 45%, quase o dobro. Hoje um país precisa ser bastante mais produtivo para compensar esse tipo de gasto e poder competir, coisa que os EUA conseguiram com sucesso. Agora olhe como é difícil a situação dos países em desenvolvimento. Eles perdem em produtividade e, além dos custos de transação típicos do mundo moderno, ainda adicionam outros, resultantes de riscos primários que têm como origem instituições frágeis.

Os custos de transação são custos adicionais embutidos, por exemplo, na compra de um computador e que não tem ligação direta com este e são determinadores do aumento do seu preço final. Para North (2003, p.12),

Eles se tornam astronômicos quando há incertezas numa negociação do tipo: 'O contrato que fiz vai valer até o final?' ou 'Se não respeitarem o acordo, o juiz me dará ganho de causa?'. Cada uma dessas dúvidas tem um preço, e é necessário que o governo as extermine.

North (1990a) acredita que se as instituições não estiverem bem definidas e o seu cumprimento não forem obedecidos os custos de transação podem aumentar acarretando um desequilíbrio no mercado e um mau desenvolvimento

econômico. Daí a necessidade de minimizar as incertezas por meio das instituições e conseqüentemente obter-se a redução dos custos de transação, possibilitando atingir cada vez mais a eficiência nos mercados.

Benham e Benham (1998), a partir das definições de vários autores, propõem três tipos de custos de transação: de mercado, gerenciais e políticos. Os de mercado são os custos de utilizar o mercado; Os gerenciais são os da autoridade para dar ordens no interior da organização; Os políticos se relacionam com a adequação e funcionamento da estrutura institucional em um determinado campo político.

North (1990b) vê as instituições como determinantes desses custos de transação, ou seja, o arranjo institucional delimita o conjunto de custos de transação e como podem ser processados pelos participantes do jogo político. As mudanças institucionais possuem ainda impacto sobre os custos de transação, pois alteram significativamente os termos que regulam as relações de troca, a estrutura de incentivos e recompensas, o que implica a renegociação entre os atores para se adequarem às novas regras. Para North (1990b), a alteração dos custos de transação estimula os atores a estabelecer novas convenções e normas que aprimorem o processo de troca, de forma a reduzir os custos.

O Estado exerce papel fundamental para a evolução da sociedade, visto que ele pode reduzir os custos de transação, conseqüentemente diminuir as incertezas por meio das instituições. North (apud GALA, 2003, p. 100) coloca que “Desde os primórdios até hoje, indivíduos interagem a partir de regras. Somente a partir do surgimento destas, é possível entender a organização das sociedades”.

Oliveira (1990) faz uma diferenciação entre Estado e governo. Para o autor o Estado representa o conjunto das forças armadas, polícia, leis e tantas outras instituições e governo é, *latu sensu*, a autoridade que preside a vida do Estado. Num sentido mais restrito, o autor coloca que o governo significa o conjunto de órgãos encarregados da direção político-administrativa da Nação, compreendendo-se como um conjunto de indivíduos ou órgãos que, num

determinado momento, têm a responsabilidade e os encargos da administração geral do Estado.

Filomeno (2001, p. 55) comenta que vulgarmente utiliza-se a expressão de que o Estado é "a nação politicamente organizada"; o que vem significar que a nação sai de seu estado natural, formado pela simples reunião e convivência dos homens em sociedade, e entra em um estágio em que se estabelecem, além daquele vínculo social, vínculos políticos e jurídicos.

Groppalli (apud MENEZES, 1984) relata que o Estado é uma ordenação jurídica na qual um complexo de normas gerais e coercitivas regulam os órgãos e os poderes do próprio Estado, bem como a relação dos cidadãos entre si e deles com o próprio Estado. Segundo Serpa (2002, p. 42), o Estado é "a força a serviço da efetivação e realização de um conjunto de valores dominantes, num espaço geográfico dado, regulado por um conjunto coerente de normas jurídicas que, hodiernamente, denomina-se sistema jurídico".

North (apud GALA, 2003, p. 96-98) comenta que o Estado é visto como sendo ligado umbilicalmente "à idéia de direitos sobre propriedade e regras de produção" e continua expondo que "um arranjo eficiente depende, em última análise, da dinâmica política e cultural de uma sociedade". Nesta visão, somente a partir do estudo do funcionamento do sistema político, pode-se entender a origem e a dinâmica das regras formais em uma sociedade. Acerca desta questão, North (2003, p. 12) expõe que:

O governo deve ser o regente de um sistema judiciário que garanta o direito de propriedade, porque sem isso ninguém é louco de investir no longo prazo, sob o risco de ficar de mãos vazias. Cabe ao governo eliminar qualquer ruído que possa atrapalhar uma negociação, e para isso é preciso que mantenha boas instituições.

A vida política é regulada por instituições que geram a estabilidade necessária para a vida social, reduzindo as incertezas e organizando o ambiente político e social. As instituições condicionam as expectativas dos atores e possibilita a previsão do comportamento de outros atores diante de uma dada situação. A falta

de confiança nas instituições enfraquece a inserção de investimentos no País, o que conseqüentemente embarga o seu crescimento econômico.

North e Thomas (1973, p. 1) explanam que:

A organização econômica eficiente constitui a chave para o crescimento... A organização eficiente implica o estabelecimento de arranjos institucionais e direitos de propriedade que criam um incentivo para canalizar o esforço econômico individual para atividades que aproximam as taxas privadas e sociais de retorno.

Jank (2005, p. A-2) acredita que:

As "instituições eficientes são aquelas que reduzem os custos das transações econômicas, diminuem conflitos e incertezas, incentivam comportamentos íntegros, garantem a proteção dos direitos de propriedade e o cumprimento dos contratos, enfim, ampliam os mercados e os investimentos.

Instituições ineficientes aumentam as incertezas, os conflitos as dúvidas, e os custos de transação, conseqüentemente demoram um longo prazo para obterem um crescimento no seu desenvolvimento.

O desenvolvimento econômico é um fenômeno que ocorre quando uma instituição reporta-se para a redução dos custos de transação e garantia dos direitos de propriedade, com isso, maximizando os ganhos e tornando os mercados eficientes.

North (2003, p. 15) afirma que:

As nações prosperam quando seus governantes se guiam por duas preocupações fundamentais. Uma delas é garantir a competição entre as empresas. A outra é fortalecer as instituições. [...] a competição e as instituições são fatores de desenvolvimento mais importantes que as riquezas naturais, o clima favorável ou a agricultura.

North (2005) explica que o Estado é um dilema fundamental para o desenvolvimento. Por um lado, é preciso ter um Estado suficientemente forte, para garantir o direito à propriedade e fazer valer as leis, obviamente, porque, caso contrário, não há crescimento algum. São os direitos à propriedade que incentivam

as pessoas a produzir. Mas se um Estado é suficientemente forte para isso, também é suficientemente forte para ser utilizado por grupos que procuram satisfazer seus próprios interesses, em detrimento dos interesses dos demais.

Segundo Jank (2005), países como Chile, Coréia, Espanha, Portugal e Irlanda são excelentes exemplos de nações que completaram reformas institucionais importantes. O Brasil, o México e a Argentina são exemplos de países que sempre tiveram recursos naturais suficientes para se tornarem nações ricas, porém o fato de não terem implantado instituições fortes em tempo hábil os deixou para trás na história política das nações. Com relação a este fato, North (2003, p. 14) salienta que:

Há uma relação direta entre as instituições existentes nas metrópoles e o tipo de desenvolvimento que as colônias tiveram nesse campo. Quando chegaram ao Novo Mundo, os europeus carregavam sua variada cultura institucional. Os países da América Latina importaram seu modelo de Portugal e da Espanha e por isso largaram em desvantagem. A Península Ibérica colecionava instituições ineficientes, que não tinham calibre nem maturidade para estimular o crescimento econômico. Já os americanos foram fartamente influenciados pela Inglaterra e, sob a carga genética das instituições inglesas, tiveram como fonte um sistema bem mais moderno.

Em Portugal e na Espanha, os reis tinham poder absoluto e sustentavam a nobreza perdulária mesmo quando a renda vinda das colônias murchava. Depois disparavam nos impostos sobre o povo, que vivia num clima de incertezas, sem saber o que esperar para o futuro próximo. Parece familiar com o que vemos atualmente em muitos dos países da América Latina.

A divisão entre países desenvolvidos e subdesenvolvidos ocorre muitas vezes em virtude de existir instituições mais fortes nos países desenvolvidos do que nos subdesenvolvidos como, por exemplo, os Estados Unidos e o Brasil, respectivamente, onde North (2003, p. 15) comenta que desde o ano de 1800,

[...] embora estivesse nos tempos do faroeste, os americanos já possuíam leis sofisticadas que asseguravam a liberdade religiosa, o direito ao habeas-corpus, o direito à propriedade privada e a certeza coletiva de que, se assinassem um contrato, ele seria cumprido. Com isso, os proprietários de terra e os donos das firmas se sentiam estimulados a investir em novas tecnologias e em mão-de-obra. Daí o aumento estratosférico de produtividade americana. No Brasil e no resto da América Latina, a história foi outra.

North (2003, p. 12) coloca que:

O calcanhar-de-aquiles brasileiro é a colossal desigualdade de renda que existe no país e o baixíssimo nível educacional de sua população. Essa é a ponta de um iceberg. Se um país quer estrelar entre as democracias modernas e eficientes, precisa ter boa distribuição de renda e ser mais bem-educado. O fato de o Brasil ser até hoje tão desigual e deseducado é sinal de que suas instituições ainda não estão levando o país adiante como deveriam estar fazendo.

Jank (2005, p. A-2) aborda sobre as crises que a nossa nação tem passado nos últimos anos e comenta que “há hoje fortes indícios de que o Brasil está passando por melhorias institucionais em diversos campos e de que esta nova crise poderá, no fim, servir para uma reforma mais profunda nas regras do jogo da nossa sociedade” e destacou três mudanças positivas recentes:

- Sucessivos governantes vêm mostrando a sua convicção em relação à importância da estabilidade macroeconômica, traduzida na intolerância com o crescimento inflacionário, na preocupação com o equilíbrio do balanço de pagamentos e com uma maior responsabilidade fiscal. Tudo indica que não há mais espaço para políticas populistas irresponsáveis no País.
- Cresce a capacidade de investigação, com a ação do Ministério Público, da Polícia Federal, uma imprensa mais atenta e novas organizações da sociedade civil. A consolidação da democracia e o maior controle da sociedade brasileira vão tornando a corrupção muito mais visível hoje do que no passado, desestimulando quem deseja enveredar por este caminho.
- Na área dos valores e costumes, as pesquisas de opinião mostram um sentimento coletivo em favor da apuração rigorosa das denúncias e a necessidade de reforma profunda das regras do jogo da política, muito além das questões de financiamento de campanha ou fidelidade partidária. Tudo indica que o famoso ‘rouba, mas faz’ tem cada vez menos admiradores no País.

Jank (2005, p. A-2) argumenta que a legislação brasileira é excessivamente “complexa e ambígua”. As regras do jogo são alteradas a todo o momento. A justiça é “morosa e incerta”. Contratos e direitos de propriedade são “frequentemente desrespeitados”. O sistema político é marcado por uma “forte desconexão entre o político e a sua base eleitoral, sendo que a falta de cobrança redundava em elevado grau de fisiologismo, clientelismo, nepotismo, etc.”

Para Motta (2003, p. 15-17), como no Brasil “as formas de modernização da sociedade brasileira, as formas de progresso foram trazidas de fora, só podem ser desajustadas” para o País. Assim, provoca-se no Brasil o surgimento de algumas instituições, quais sejam: o “jeitinho brasileiro”, a “malandragem”, instituições essas que surgem como forma de suprir as inseguranças e incertezas do povo frente a um mundo “com tanta burocracia, de tanta lei inútil e, com tanta burocracia, com tanta lei inútil”, que “precisa de tantas instituições, de perfumaria, que vão perpassando essas leis e essa burocracia”.

Essa visão salienta a importância das regras do jogo político no processo político para se atingir algum grau de estabilidade, previsibilidade e de cooperação. A ênfase do neoinstitucionalismo está na definição de como o comportamento dos atores e, conseqüentemente, o resultado do jogo político é influenciado pelas instituições.

## 2.6.A CULTURA ORGANIZACIONAL EM UM CONTEXTO DE MUDANÇA INSTITUCIONAL

As organizações, em geral, são criadas e desenvolvidas a partir de um processo idealizado por um indivíduo ou um grupo deles, onde, com um objetivo traçado, estruturam e planejam uma determinada proposta de trabalho. As primeiras formas da cultura de uma organização são constituídas a partir do instante em que sua proposta inicial está sendo debatida. Trata-se de algo indissociável, organização e cultura criam-se e crescem juntas.

Conforme Tavares (apud RÉUS, 2002, p. 22), “uma empresa ou uma organização não nasce sendo uma cultura, ela se transforma ao longo do tempo numa cultura, da mesma forma que nossa história evolutiva nos cunhou como espécie biológica culturalmente adaptativa”.

Conforme Estêvão (2004, p. 8), “os indivíduos são moldados por uma cultura social evolutiva, as suas funções preferências não são dadas e permanentes, elas estão sujeitas a um processo de adaptação e mudança contínua”.

Morin (2001, p. 19) define cultura expondo que “as sociedades só existem e as culturas só se formam, conservam, transmitem e desenvolvem por meio das interações cerebrais/espirituais entre os indivíduos”. A cultura implica algum grau de estabilidade estrutural no grupo, pressupõe que rituais, clima, valores e comportamentos se mantenham unidos e formem um grande e único todo.

A cultura deve ser vista como uma aprendizagem partilhada acumulada de um dado grupo, cobrindo os elementos comportamentais, emocionais e cognitivos do funcionamento psicológico total dos membros do grupo. Para Schermerhorn (apud RÉUS, 2002, p. 22), "cultura são as formas aprendidas e compartilhadas de fazer as coisas numa sociedade; é a forma pela quais as pessoas de diferentes sociedades pensam, comportam-se e resolvem problemas".

Certos valores, que são absorvidos pelo grupo dependendo da maneira de como o líder expôs, agem no sentido de reduzir a incerteza nas áreas críticas do funcionamento grupal. Esses pontos cruciais vão gradualmente se transformando em pressuposições indiscutíveis sendo mais facilmente articuladas, haja vista, funcionam como forma de conduzir os membros do grupo a lidar com certas dificuldades e em ensinar os novos membros como devem se comportar.

Quando o gestor, o líder do grupo, apresenta uma solução eficaz para determinada dificuldade e demonstra que pouco a pouco essa solução é válida, passa a gerar valores dentro do grupo e gradualmente vai se consolidando e convencendo este a operar com base na sua crença. Assim o grupo passará a contestar menos a sua proposta e a aceitá-la como uma proposta garantida, diminuindo a s incertezas e as dúvidas pré-existentes.

Segundo Réus (2002, p. 27), “as mudanças, principalmente nos aspectos culturais, provocam sentimentos e sensação de perda” e continua expondo que “o sentimento de dor e a sensação de perda demonstram que esse indivíduo que sofre com a ruptura não é apenas uma vítima, mas também um reprodutor da cultura alterada”.

Toda mudança é difícil porque o indivíduo terá que reexaminar as suas pressuposições básicas, que são aquelas que realmente direcionam o comportamento do indivíduo, seu modo de agir, pensar e sentir as coisas ao seu redor. E isto, temporariamente, desestabiliza o seu mundo cognitivo e interpessoal, favorecendo espaço para a angústia, a ansiedade, o medo. A mudança cultural implica, em geral, a definição de uma nova forma de ver o mundo, bem como a definição de um novo rumo para a organização, pressupondo, portanto, novos valores, símbolos e rituais.

Todo processo de implantação de novas instituições causam temores aos grupos, por estarem enraizados em numa cultura determinada historicamente, criada por interação social e constituída por valores partilhados. A solução para amenizar esse problema é acompanhar e administrar esse elevados níveis de angústia, medo, ansiedade, resultantes de mudanças, de forma que as pressuposições se tornem cada vez mais compreensíveis e aceitáveis pelo o grupo e/ou o indivíduo.

Para Schein (1992), a cultura organizacional é um processo de socialização de valores e de formas de ser organizacionais. Enfatiza o comportamento aprendido e coloca que é na interação entre pessoas que se estabelecem as regras de comportamento aprendidas. Este acrescenta ainda que a cultura organizacional:

É um padrão de pressuposições básicas partilhadas aprendidas por um grupo à medida que foram capazes de solucionar seus problemas de adaptação externa e de integração interna, que têm funcionado bem o bastante para serem consideradas como válidas e, por essa razão, ensinadas aos novos membros como sendo o modo correto de perceber, pensar e sentir em relação àqueles problemas. (SCHEIN, 1992, p.12)

Como ressalta Freitas (1991, p. 7), a definição de cultura organizacional, apresentada por Schein, é “um dos conceitos mais ricos”, tendo-se tornado, de fato, referencial obrigatório. Conforme Schein (2001, p. 39):

Não conseguimos inferir as certezas com a mera observação do comportamento. Se quisermos realmente entender a cultura, devemos passar por um processo que envolve a observação sistemática e a conversa com os membros da empresa, para ajudar a tornar as certezas tácitas e explícitas.

Alinhados à visão de Schein, Fleury e Fischer (1996 p. 68) ressaltam que “a cultura organizacional irá determinar grande parte dos comportamentos intraorganizacionais”, como por exemplo as relações interpessoais, a comunicação, o processo produtivo, a busca da qualidade, entre outros e passando a exercer a função de “manter, resguardar e engrandecer a organização”. Freitas (1999, p. 97) explana que compreende a cultura organizacional

[...] primeiro como instrumento de poder; segundo, como conjunto de representações imaginárias sociais que se constroem e reconstroem nas relações cotidianas dentro da organização e que se expressam em termos de valores, normas, significados e interpretações, visando um sentido de direção e unidade, tornando a organização fonte de identidade e reconhecimento para seus membros.

Na visão de Fleury (1992, p. 22), a cultura organizacional é concebida como

[...] um conjunto de valores e pressupostos básicos expresso em elementos simbólicos, que em sua capacidade de ordenar, atribuir significações, construir a identidade organizacional, tanto agem como elemento de comunicação e consenso, como ocultam e instrumentalizam as relações de dominação.

Na área pública, a cultura na organização engloba funcionários e clientes, onde estes se confundem, pois são todos usuários dos mesmos serviços e formadores de uma sociedade comum. Motta (1996, p. 198) afirma que a cultura “é antes de mais nada linguagem, código”.

Amato (1971) expõe que, por certo, a administração pública, tanto no Poder Executivo como nos demais setores do governo, é um reflexo do estilo de vida de cada sociedade, de sua configuração de idéias, atitudes, costumes, normas, instituições, processos e outras formas de conduta.

Segundo Morin (2001, p. 19), a cultura e a sociedade se encontram em uma relação geradora mútua, e destaca que “nessa relação, não podemos esquecer as interações entre indivíduos, eles próprios portadores/transmissores de cultura, que regeneram a sociedade, a qual regenera a cultura”. Pereira (apud RÉUS, 2002, p. 30) comenta que:

Na história da administração pública brasileira, pode-se verificar um número significativo de tentativas administrativas, com diferentes nomes, visando obter, através de mudanças organizacionais, mais eficiência e eficácia dos órgãos públicos. Entretanto, na maioria delas, o que se obteve foram apenas alterações superficiais e passageiras.

A cultura do setor público também é contextualizada de acordo com fatores externos e é traduzida em várias formas de comunicação, com destaque para a linguagem, que, conforme Fleury (1992, p. 17), pode ser compreendida como sendo “um conjunto de signos com a capacidade de comunicar significados”, e ainda ressalta a importância da linguagem nesse processo de transmissão do conhecimento.

Nesta perspectiva, a cultura organizacional é concebida como um conjunto de valores e pressupostos básicos expresso em elementos simbólicos, que em sua capacidade de ordenar, atribuir significações, construir a identidade organizacional, tanto agem como elemento de comunicação e consenso, como ocultam e instrumentalizam as relações de dominação (FLEURY, 1992, p. 22). Réus (2002, p. 30) afirma que:

Na administração pública, apesar da existência de programas úteis, as mudanças administrativas são realizadas desconsiderando-se que desenvolvimento implica inovação, a qual demanda correr riscos, e estes, por sua vez, implicam a flexibilidade para se adaptar às novas situações. Para tanto necessita-se de competência para gerenciar a situação presente e preparar-se para as condições futuras.

Pode-se dizer que a cultura é um fenômeno holístico, determinado historicamente, criada por interação social, sendo constituída por valores partilhados prescrevendo o relacionamento entre os indivíduos e a organização, sendo difícil de mudar, por estar arraigada aos princípios, costumes, normas e tradições da sociedade vigente à época, e que precisará de muita compreensão por parte dos líderes e esforço para conseguir implantar novas instituições dentro do grupo.

### **2.3.1 Mudança Institucional**

Conforme Conceição (2002), a literatura institucionalista é complexa, pois se vincula à noção de dinâmica, à mudança manifesta em bases historicamente

diferenciadas. E o autor continua expondo que North (1990b) propõe a formulação de uma ainda inexistente “teoria da dinâmica econômica”, que reside, fundamentalmente, na compreensão e na sistematização do processo de mudanças.

Estêvão (2004) afirma que a proposta apresentada pela NIE onde o desenvolvimento aparece, como afirma John Toye (1995, p. 61), ‘redefinido como crescimento econômico mais mudança institucional adequada’ é um ponto de partida interessante. E o autor continua seu pensamento, demonstrando que North (1990, p. 83) vem dando uma contribuição enorme nessa descoberta acerca da relação entre o desenvolvimento econômico e a mudança institucional:

As instituições ocupam um lugar central na análise do processo de desenvolvimento econômico, porque definem o ambiente em que funciona a economia e facilitam a interação entre os indivíduos, e porque a mudança institucional define o modo como a sociedade evolui no tempo. Dado que a mudança institucional é determinada por um processo de ajustamentos marginais no complexo de regras, normas e imposição que formam a estrutura institucional.

Gala (2003, p. 102) exemplifica uma mudança institucional: “Uma organização, ao operar, afeta variáveis políticas e econômicas. Quando seu cálculo de custo-benefício levá-la a atuar na esfera política, isto é, alterar leis, contratos e normas, assistiremos a uma mudança institucional”.

Para compreender o modo como a mudança institucional define a evolução da sociedade, Estêvão (2004, p. 10-11) afirma ser necessário considerar três aspectos fundamentais, quais sejam: a estabilidade institucional (ponto de partida); o processo de mudança institucional, e dependência do caminho (*path dependence*).

A estabilidade é “realizada por um conjunto complexo de constrangimentos” (regras formais e informais e mecanismos de imposição) que definem o ambiente institucional de uma sociedade e, por isso, constitui “uma condição necessária para a interação humana complexa”. No entanto, o ambiente institucional não garante que as instituições em que se baseia sejam eficientes, ou seja, a estabilidade “não é uma condição suficiente para a eficiência”. Por isso mesmo, existe sempre a possibilidade da mudança institucional, enquanto processo predominantemente incremental.

O processo da mudança institucional tem como fonte principal modificações nos preços relativos, as quais podem resultar de modificações na estrutura dos preços relativos dos fatores de produção, nos custos de informação, na

tecnologia, ou de modificações populacionais. [...] Resumindo, podemos dizer que a idéia fundamental é que a economia pode crescer dentro de um dado quadro institucional (estabilidade institucional), mas que o desenvolvimento exige modificações no ambiente institucional, modificações que são, normalmente, de natureza incremental.

O terceiro aspecto referido acima se relaciona com o padrão de evolução das sociedades ao longo do tempo. A questão que se coloca é explicar porque razão uma mesma modificação fundamental nos preços relativos pode produzir resultados diferentes de sociedade para sociedade. Segundo Douglass North, isso acontece porque os ajustamentos marginais ocorrem em ambientes institucionais diferentes e porque as capacidades de negociação dos grupos também diferem de sociedade para sociedade. Além disso, como as sociedades têm passados históricos diferentes, os seus actores têm modelos mentais distintos e tendem, por isso, a fazer escolhas de política de acordo com as suas percepções, historicamente derivadas, das sociedades em que se inserem.

Toda mudança causa certo desconforto aos seus personagens. A adequação às novas instituições demanda tempo, tornando-se um processo gradual e lento. É no processo de mudança institucional que os actores escolhem as sujeições futuras que virão a condicionar suas ações. Do mesmo modo, as sujeições atuais são advindas de escolhas passadas, assinalando-se o conceito de *path dependence*. Também é no processo de mudança institucional que os indivíduos escolhem os constrangimentos e as oportunidades para futuras interações. Essas escolhas, ao criar novas instituições, podem moldar o comportamento, as preferências e as idéias dos actores (THELEN; STEINMO, 1992).

## 2.7. O PROCESSO DE INSTITUCIONALIZAÇÃO E O MODELO DE TOLBERT E ZUCKER

Enquanto instituição representa uma ordem ou padrão social que atingiu um determinado estado ou propriedade, institucionalização denota o processo que leva a esse estado (JEPPERSON, 1991 apud FREITAS, 2005, p. 25). Selznick (1972, p. 14), afirma que institucionalização

[...] é um processo. Algo que acontece a uma organização com o passar do tempo, refletindo sua história particular, o pessoal que nela trabalhou, os grupos que engloba com os diversos interesses que criaram, e a maneira como se adaptou ao ambiente.

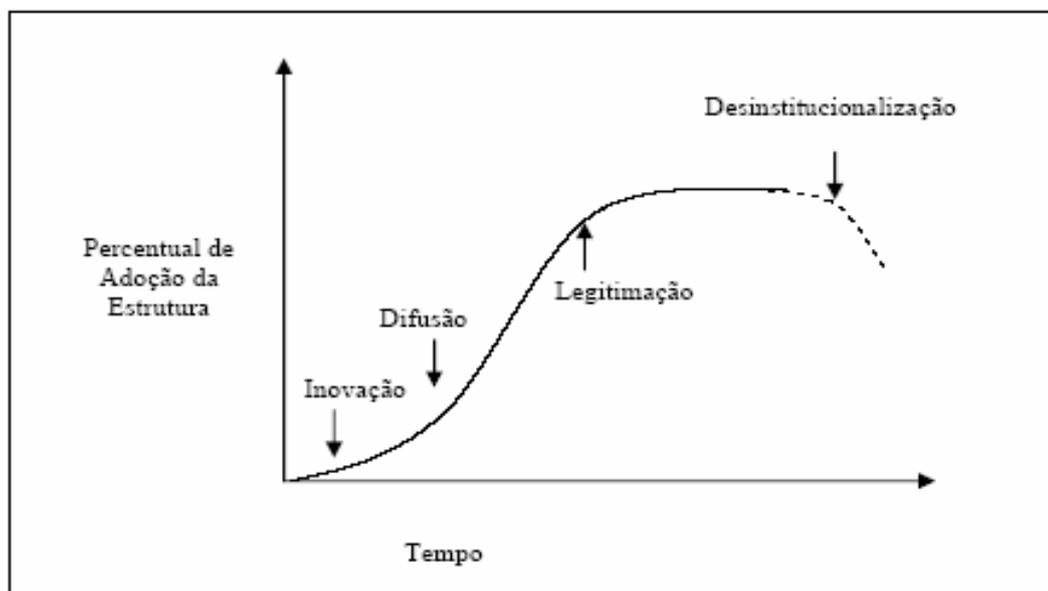
Fonseca (2003 apud FREITAS, 2005) define institucionalização como o processo de transformar crenças e ações em regras de conduta social, que, ao longo do tempo, por influência de mecanismos de aceitação e reprodução, tais regras tornam-se padrões e passam a ser encaradas como rotinas naturais, ou concepções amplamente compartilhadas da realidade.

Tatoo (2005) relata que o processo de institucionalização se encontra, em todas as sociedades, mas, comporta vários graus nos diversos sistemas e subsistemas da vida social dentro da mesma sociedade. A institucionalização leva obrigatoriamente, a uma definição de papéis, cujo desempenho assegura o intercâmbio e o funcionamento das normas. O processo gera padrões de comportamento institucional, definidos como legítimos numa dada situação social e que regulam o acesso a diferentes posições.

Ainda conforme Tatoo (2005), enquanto não surge um conflito, a institucionalização se apóia em normas sociais sustentadas pelo consenso e pelas sanções contra sua violação. A institucionalização social apresenta-se como um processo constante que, não só resulta na formação de novas instituições, mas ocorre potencialmente dentro de instituições existentes que se transformam em outras, ou ampliam sua área de vigência e validade. Esse processo só é impedido pelos próprios limites de variabilidade dos diversos sistemas e subsistemas sociais e pelas peculiaridades da cultura.

Uma instituição é menos vulnerável à intervenção se está mais enraizada em uma estrutura de organizações. Quanto mais uma instituição é tida como natural (considerada como certa) ou não passível de questionamento, maior é o seu grau de institucionalização (JEPPERSON, 1991 apud FREITAS, 2005, p. 27).

Examinando as características temporais do fenômeno da institucionalização, Lawrence, Winn e Jennings (2001 apud FREITAS, 2005) apontam um padrão típico de eventos e relações em um processo de institucionalização, representado no Gráfico 1: (1) fase inicial de inovação envolvendo poucos atores; (2) fase de rápida difusão; (3) fase de saturação e legitimação completa e (4) fase de desinstitucionalização.



**Gráfico 1:** Curva Tradicional de Institucionalização.

**Fonte:** Lawrence, Winn e Jennings (2001 apud FREITAS, 2005).

Tolbert e Zucker (1998) afirmam que o processo de institucionalização sugere processos seqüenciais envolvidos na sua formação inicial. Assim estruturaram um modelo em três estágios:

- **Habitualização** (estágio pré-institucional): envolve o desenvolvimento de comportamentos padronizados para a solução de problemas e a associação de tais comportamentos a estímulos particulares. Compreende as inovações e mudanças efetuadas em resposta a problemas organizacionais específicos que resultam em estruturas em estágio de pré-institucionalização, extremamente limitadas em termos de operação e, geralmente, pouco permanentes. Leva em consideração soluções adotadas em outras organizações, com possibilidade de ocorrência de mimetismo;
- **Objetivação** (estágio semi-institucional): implica o desenvolvimento de significados gerais socialmente compartilhados ligados a esses comportamentos, um desenvolvimento necessário para a transposição de ações para contextos além de seu ponto de origem. Consiste no desenvolvimento de consenso social entre os decisores da organização sobre o valor da estrutura a partir da obtenção e análise

de informações sobre a sua disseminação em outras organizações do mesmo campo (monitoramento interorganizacional), implicando na difusão da estrutura. Nesse estágio, os líderes, defensores das mudanças, desempenham papel importante, realizando as tarefas de teorização que objetivam atribuir uma legitimidade cognitiva e normativa geral.

- **Sedimentação** (estágio de total institucionalização): leva à institucionalização total, por meio da atuação de três variáveis: resistência de grupos de oposição, apoio continuado de grupos de defensores e correlação positiva com resultados esperados. É caracterizado não apenas pela propagação completa de suas estruturas por todo o grupo de atores teorizados como adotantes adequados, mas também pela perpetuação de estruturas por um período consideravelmente longo de tempo.

No quadro 1, apresentado a seguir, estão sintetizados os processos de Habitualização, Objetificação e Sedimentação:

**Quadro 1:** Processos de Institucionalização.

Processos	Habitualização	Objetificação	Sedimentação
<b>Variáveis</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Inovação</li> <li>• Adoção de estruturas</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Monitoramento interorganizacional</li> <li>• Líderes</li> <li>• Teorização</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Impactos positivos</li> <li>• Resistência de grupo contrário</li> <li>• Defesa de grupo de interesse</li> </ul>

Fonte: Tolbert e Zucker (1998 apud FREITAS, 2005).

Habituar-se a uma nova instituição requer certo processo que Tolbert e Zucker (1998, p. 206) explicam pormenorizadamente:

Em um contexto organizacional, o processo de habitualização envolve a geração de novos arranjos estruturais em resposta a problemas ou conjuntos de problemas organizacionais específicos, como também a formalização de tais arranjos em políticas e procedimentos de dada organização, ou um conjunto de organizações que encontrem problemas iguais ou semelhantes.

Alguns estudos demonstram que quando organizações grandes e centralizadas são inovadoras e logo adotam uma estrutura, essa estrutura tem mais probabilidade de se tornar totalmente institucionalizada do que outras (DIMAGGIO; POWELL, 1983). Segundo Tolbert e Zucker (1998), outros fatores que causam impactos no processo de institucionalização incluem:

- A variedade das organizações para as quais uma dada estrutura seria teoricamente relevante (quanto maior o leque de organizações, mais difícil seria oferecer evidências convincentes da efetividade de estruturas e, portanto, mais baixo o grau de institucionalização);
- O grau pelo qual a adoção de uma estrutura está vinculada a mudanças que envolvam altos custos para as organizações adotantes (investimentos mais elevados deveriam atenuar tendências entrópicas, resultando, deste modo, em um alto grau de institucionalização);
- A força da correlação entre a adoção e os resultados desejados (criação de fortes incentivos para manter a estrutura, daí resultando alto grau de institucionalização).

Sintetizando esta questão, Tatroo (2005) demonstra que a aplicabilidade requer a consideração de determinado número de problemas: como e quando as escolhas ou linhas de ação alternativas se tornam socialmente definidas; quem age para causar a mudança e para difundi-la para organizações múltiplas, e por quê: e quais são os benefícios potenciais de se criarem estruturas semelhantes, ou de convergir para as mesmas estruturas, que levam ao isomorfismo institucional que observamos com tanta frequência.

O quadro 2, abaixo, expõe de forma resumida os elementos constitutivos do processo de institucionalização.

**Quadro 2:** Fatores Constitutivos de Institucionalização.

FATOR	ELEMENTOS CONSTITUTIVOS
Campo Organizacional	Contexto Institucional de referência: local, regional, nacional e internacional. Organizações que controlam, regulam, organizam e representam as outras organizações dentro do campo.
Normatização	Conjunto de Indicadores legais: leis, decretos, estatutos, regulamentos, portarias, resoluções e regras que dá legitimidade à organização e suas ações.
Habitualização	Desenvolvimentos de comportamentos padronizados para a solução de problemas e a associação de tais comportamentos a estímulos particulares para gerar novos arranjos estruturais.
Objetificação	Desenvolvimentos de significados socialmente compartilhados que envolvem a difusão e disseminação da estrutura. Os significados atribuídos à ação habitual se tornam generalizados.
Sedimentação	Apóia-se na continuidade histórica da estrutura, dos valores e crenças; e, em especial, na sobrevivência da visão de seus membros ao longo do tempo.

Fonte: Tatroo (2005).

O campo organizacional inclui organizações especializadas que limitam, regulam, organizam e representam ao nível do próprio campo (DIMAGGIO; POWELL, 1991). Pode ser definido a partir de um problema compartilhado por uma rede de organizações que interagem. Contempla uma estrutura simbólico-normativa que identifica os autores e consubstancia o campo. O recorte feito de um dado campo é sempre arbitrário, mas deve conter os atores sociais que detêm recursos de poder para jogar em função do capital em disputa no campo (VENTURA, 2005).

Dimaggio e Powell (1983) elencam os seguintes indicadores de estruturação de campos organizacionais:

- Aumento no grau de interação entre as organizações;
- Emergência de estruturas de dominação e de padrões de coalização claramente definidos;
- Aumento no volume de informação com que as organizações devem lidar;
- Desenvolvimento de uma consciência mútua, entre os participantes de um grupo de organizações, sobre o fato de que estão envolvidos em um empreendimento comum.

Dimaggio e Powell (apud TOLBERT; ZUCKER, 1998, p. 206) observaram que as “organizações que estão passando por um problema podem, como parte inerente de sua procura por soluções, também levar em consideração as soluções desenvolvidas por outros.”

Para Powell (1991 apud FREITAS, 2005, p. 26), o processo de institucionalização é um processo compulsório que força as unidades de uma população a assemelharem-se a outras unidades que enfrentam os mesmos desafios, idéia que será explorada sob a denominação de isomorfismo, já Zucker (1991 apud FREITAS, 2005, p. 26) defende que geralmente o processo de institucionalização ocorre por acaso como subproduto da criação de outras estruturas, mas que uma vez institucionalizada, a estrutura ou atividade se mantém sem que haja necessidade de outras ações

Pode-se dizer que, ao passar para o estágio de objetificação, ocorre uma passagem do estágio pré-institucional, ou habitualização, para o semi-institucional, que envolve o “desenvolvimento de certo grau de consenso social entre os decisores da organização a respeito do valor da estrutura, e a crescente adoção pelas organizações com base neste consenso” (TOLBERT; ZUCKER, 1998, p. 207). Pode-se dizer que, segundo os mesmos autores, a fase de objetificação é em parte decorrente da “seqüência de monitoramento que a organização faz dos seus competidores, e de esforços para aumentar sua competitividade relativa”.

Segundo os mesmos autores, os defensores (*champions*) devem realizar “duas grandes tarefas de teorização para serem bem sucedidos (STRANG; MEYER, 1993)”:

(1) a definição de um problema organizacional genérico, o que inclui a especificação de um conjunto ou categoria de atores organizacionais caracterizados pelo problema. Esta tarefa envolve gerar reconhecimento público da existência de um padrão consistente de insatisfação ou de fracasso organizacional característico de determinado grupo de organizações;

(2) a justificação de um arranjo estrutural formal particular como a solução para o problema com bases lógicas ou empíricas. Nesta tarefa envolve o desenvolvimento de teorias que diagnostiquem as fontes de insatisfação ou de fracasso, de modo compatível com a apresentação de uma estrutura

específica como solução ou tratamento. (STRANG; MEYER, 1993 apud TOLBERT; ZUCKER, 1998, p. 207)

Tolbert e Zucker (1998, p. 204) expõem que:

Ações tornadas habituais referem-se a comportamentos que se a comportamentos que se desenvolveram empiricamente e foram adotados por um ator ou grupo de atores a fim de resolver problemas recorrentes. Tais comportamentos são tornados habituais à medida que são evocados com um mínimo esforço de tomada de decisão por atores em resposta a estímulos particulares.

Zucker (apud TOLBERT; ZUCKER, 1998, p. 205) enfatiza, após seu estudo experimental abordado em 1977, que:

O aumento do grau de objetivação e exterioridade de uma ação também aumenta o grau de institucionalização (indicado pela conformidade dos indivíduos ao comportamento de outros), e que, quando a institucionalização é alta, a transmissão da ação, a manutenção desta ação ao longo do tempo, e sua resistência à mudança também são altas.

Tolbert e Zucker (1998, p. 205) ainda abordam que “padrões comportamentais podem variar em relação ao grau em que estão profundamente imbricados no sistema social (mais objetivo, mais exterior) e, portanto, variam em termos de sua estabilidade e de seu poder de determinar comportamentos”.

À medida que a teorização se desenvolve e se explicita, deve diminuir a variação na forma que as estruturas tomam em diferentes organizações, passando de um estágio de semi-institucionalizadas para atingir o grau de institucionalização.

Para que se atinja o nível de total institucionalização Tolbert e Zucker (1998, p. 209) explanam que a finalização para a implementação deste processo ocorre com a sedimentação, ou seja, o terceiro processo de institucionalização que “apóia-se na continuidade histórica da estrutura e, especialmente, em sua sobrevivência pelas várias gerações de membros da organização”.

“A sedimentação caracteriza-se tanto pela propagação, virtualmente completa, de suas estruturas por todo o grupo de atores teorizados como adotantes

adequados, como pela perpetuação de estruturas por um período consideravelmente longo de tempo.” (TOLBERT; ZUCKER, 1998, p. 209)

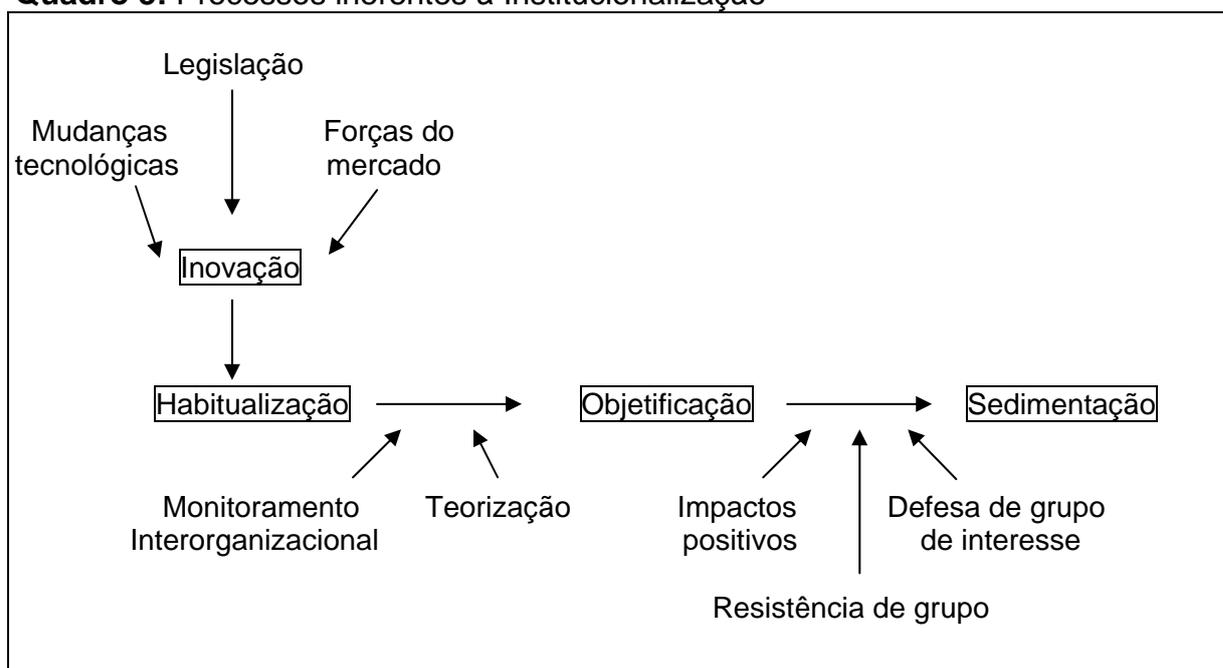
Tolbert e Zucker (1998, p. 210) afirmam que a total institucionalização da estrutura depende, provavelmente, dos efeitos conjuntos de:

Uma relativa baixa resistência de grupos de oposição; promoção e apoio cultural continuado por grupos de defensores; correlação positiva com resultados desejados. A resistência provavelmente limitará a disseminação da estrutura entre organizações identificadas, pela teorização, como adotantes significativos; a promoção continuada e/ou benefícios demonstráveis são necessários para contrabalançar tendências entrópicas e, assim, assegurar a perpetuação da estrutura no tempo.

A desinstitucionalização é a reversão do processo de institucionalização. Ocorre quando de uma mudança súbita no ambiente, por exemplo, inovações bruscas em tecnologia, na qual aparecerão aliados contra o processo, fortalecendo idéias, cujos interesses estejam contra à estrutura, opondo-se fortemente e enaltecendo suas fraquezas. É um processo árduo que requererá, provavelmente, uma mudança inesperada no ambiente.

Abaixo ver-se sinteticamente no Quadro 3, o processo de institucionalização proposto por Tolbert e Zucker em 1998:

**Quadro 3:** Processos inerentes à Institucionalização



Fonte: Tolbert e Zucker (1998, p. 207)

Os estágios de institucionalização do modelo proposto por Tolbert e Zucker caracteriza-se por ter uma postura estática seqüencial, tornando-se questionável diante do caráter cíclico do processo de institucionalização (SILVA; GONÇALVES, 1998).

Berger e Luckmann (1967 apud SILVA; GONÇALVES, 1998, p. 224) dispõe sobre os três processos de institucionalização defendidos por Tolbert e Zucker discorrendo que:

No que diz respeito ao fenômeno social, estes momentos não devem ser pensados como ocorrendo em uma seqüência temporal. Ao contrário, a sociedade e cada uma de suas partes são simultaneamente caracterizadas por estes três momentos, de tal modo que qualquer análise que considere apenas um ou dois deles é insuficiente.

## 2.8. AMBIENTE INSTITUCIONAL X ISOMORFISMO INSTITUCIONAL

Conceição (2002) salienta que a tradição institucionalista defende que as formas de crescimento capitalistas são diferentes e múltiplas, e o processo de mudança é decisivo. Ou seja, crescimento implica a existência de instituições, que surgem ou desaparecem em um contexto de mudanças. Portanto, há uma vinculação entre crescimento, desenvolvimento e mudança, cuja mediação é feita pelo ambiente institucional.

O ambiente institucional é caracterizado pela busca da conformidade com padrões e regras, que conferem amparo e legitimidade às organizações. As recompensas nesse último caso se dão em função do correto estabelecimento de estruturas e processos e não em razão da quantidade ou qualidade dos produtos (SCOTT, 1991 apud FREITAS, 2005, p. 29).

O fenômeno pelos quais as organizações se estruturam a partir das exigências do seu ambiente é explicado por meio de práticas isomórficas. Freitas (2005, p. 30) define o Isomorfismo como “a busca da homogeneidade de estruturas, processos e ações no âmbito das organizações”. E é a partir deste isomorfismo que

as organizações inseridas em ambientes institucionais legitimam-se e ganham recursos necessários. É uma tendência à homogeneização organizacional.

Hannan e Freeman (1977 apud FREITAS, 2005, p. 30) colocam que “o isomorfismo é o resultado das pressões competitivas que forçam as organizações a adotarem a forma mais adaptada à sua sobrevivência”.

Segundo DiMaggio e Powell (1991 apud FREITAS, 2005, p. 30) o ambiente é um fator de homogeneização organizacional, na medida em que são difundidas práticas e formas de organização que são institucionalizadas pela comunidade de organizações pertencente a um mesmo campo. O fenômeno em si de homogeneização é denominado de isomorfismo e pode se dar em função de diferentes causas.

Na teoria institucional verifica-se a existência de práticas de um isomorfismo institucional, onde a organização reflete uma realidade socialmente construída (MEYER; ROWAN, 1991).

Silva e Fonseca (1993) colocam que o motivo que leva uma organização a adotar posturas isomórficas em relação aos líderes do seu campo organizacional é a autodefesa diante de situações sem soluções geradas internamente, uma vez que a semelhança facilita as transações interorganizacionais, favorecendo o seu funcionamento por intermédio de regras socialmente aceitas.

Freitas (2005, p. 30) coloca que “sob o prisma do Novo Institucionalismo, considera-se como fator preponderante para o isomorfismo a ‘adequação social’, que é a aquisição de um formato organizacional considerado legítimo em um determinado ambiente institucional”.

Muito da literatura institucional focaliza-se sobre o conceito de isomorfismo, segundo o qual, organizações ajustam-se a normas aceitáveis de suas populações (DIMAGGIO; POWELL, 1983).

Tolbert e Zucker (1998, p. 225) expõem que “a coerção, ausente enquanto ímpeto de mudança, e o que parece ser uma classificação estática do processo de institucionalização, são aspectos que podem ser equacionados a partir dos mecanismos de isomorfismo coercitivo, mimético e normativo apresentados por Dimaggio e Powell (1983)”.

Conforme Dimaggio e Powell (1983), as organizações se adaptam aos ambientes, não guiadas por questões de eficiência, mas sim em busca de legitimação. Essa perspectiva desafia a imagem das organizações como racionais e voltadas para objetivos, introduzindo um retrato de organizações guiadas por mitos, símbolos e desejo por legitimidade social. Para os autores, há três tipos de mudança institucional isomórfica:

- **Isomorfismo coercitivo:** ocorre quando as organizações são submetidas a pressões externas, formais ou informais, vindas de outras organizações das quais são dependentes ou em virtude de expectativas culturais da sociedade em que a organização está inserida. Tatum (2005) explica que estas pressões seriam concretizadas em ações de força, persuasão ou por convites para participar em coalizões ou associações. Mudanças organizacionais provocadas por pressões governamentais, normalmente baseadas em legislação, são um exemplo de isomorfismo coercitivo. Originam-se das influências políticas e dos problemas de legitimidade, resultantes de pressões punitivas decorrentes de toda a existência da organização. Essas pressões podem acontecer entre várias organizações, como também podem advir de uma organização para a outra, de várias para uma ou de uma para várias.
- **Isomorfismo mimético:** ocorre quando uma organização imita práticas de outra, para enfrentar incertezas ambientais resultantes de padrões de resposta à incertezas, correspondendo a um processo de reprodução ou imitação de políticas, estratégias, estruturas, tecnologias, sistemas produtivos, produtos, serviços e práticas administrativas em geral. Ocorre em sociedades com forte tradição democrática e com alto nível de competição na oferta de bens e serviços (SILVA; GONÇALVES, 1998). Quando tecnologias organizacionais são pouco compreendidas, quando objetivos são

ambíguos ou quando o ambiente cria incerteza simbólica, as organizações são compelidas a buscar padrões de estruturação e atuação em outras organizações. Deste modo, ao verificarem o sucesso de outras organizações atuantes no mesmo campo organizacional, as organizações tendem a apresentar comportamento mimético, processo que explica a existência de modismos no mundo dos negócios.

- **Isomorfismo normativo:** proveniente do estabelecimento de padrões por uma determinada comunidade profissional, com vistas a embasar cognitivamente e dar legitimidade à atividade por ela desenvolvida. Esse mecanismo pode ser associado à ação das profissões, sendo evidenciado pela especialização no trabalho, além das funções administrativas e técnicas exercidas. As universidades e associações profissionais são duas fontes importantes de isomorfismo sob essa perspectiva (FREITAS, 2005). Ocorre em sociedades com forte tradição democrática e com alto nível de competição na oferta de bens e serviços (SILVA; GONÇALVES, 1998).

No Quadro 4, abaixo, observa-se uma síntese dos mecanismos isomórficos, que apresenta os indicadores em nível da organização e do seu campo organizacional.

**Quadro 4:** Mecanismos Isomórficos.

<b>Tipo de Isomorfismo</b>	<b>Nível Organizacional</b>	<b>Nível de Campo Organizacional</b>
Coercitivo	Quanto mais dependentes são as organizações, mais parecidas elas se tornam.	Quanto mais o campo depende de um recurso único, maior o grau de isomorfismo.
Coercitivo	A uma maior centralização no suprimento de recursos, maior a dependência das outras organizações.	Quanto maior a interação do campo com o Estado, maior o grau de isomorfismo.
Mimético	Quanto maior a incerteza, mais as organizações tentarão copiar modelos bem sucedidos.	Quanto menor o número de organizações modelo, mais rápido é o processo de isomorfismo.
Mimético	Quanto maior a ambigüidade das metas, maior a probabilidade das organizações imitarem as bem sucedidas.	Quanto maior a incerteza tecnológica, maior o padrão de isomorfismo.
Normativo	Quanto maior a participação dos membros das organizações em associações profissionais, maior a similaridade entre as organizações.	Quanto maior o profissionalismo no campo, maior o grau de isomorfismo.

Fonte: Pacheco (2002 apud FREITAS, 2005).

Não necessariamente essas mudanças ocorrem de forma ordenada. Dependem da situação e da história sócio-cultural da cada sociedade. As pressões institucionais isomórficas são alusivas da limitação da ação dos atores organizacionais em tornarem as organizações mais efetivas. A mudança não é algo que ocorre por acaso em função de melhorias necessárias advindas de mentes inovadoras, mas decorre de imposições no campo organizacional. Para Meyer e Rowan (apud TOLBERT; ZUCKER, 1998, p. 197):

[...] o sucesso organizacional depende de fatores que vão além da eficácia na coordenação e controle das atividades de produção. Independentemente de sua eficiência produtiva, organizações inseridas em ambientes institucionais altamente elaborados legitimam-se e ganham os recursos necessários a sua sobrevivência se conseguirem tornar-se isomórficas no ambiente.

Tolbert e Zucker (1998) afirmam que é mais fácil disseminar novas estruturas entre as organizações do que criar estruturas semelhantes dentro de uma mesma organização, porque a percepção dos decisores sobre os custos e benefícios da adoção é influenciada pela observação do comportamento das outras organizações, que funcionam como ambiente de 'pré-teste'.

Suchman (1995) afirma que, de acordo com a perspectiva institucional, legitimidade e institucionalização são virtualmente sinônimos. A legitimidade é uma percepção generalizada ou suposição de que as ações de uma entidade são desejadas, próprias ou apropriadas dentro de algum sistema de normas, valores, crenças e definições socialmente construído. A legitimidade teria posição central na transformação intelectual proporcionada pela teoria institucional, proporcionando um alicerce para um arcabouço de formulações teóricas acerca das forças normativas e cognitivas que constroem, limitam e fortalecem atores organizacionais.

Na busca da legitimidade e da aceitação social, as organizações procuram tornar suas ações, estruturas e práticas mais próximas dos padrões tidos por corretos socialmente (SCOTT, 1991). Essa conformidade, para as organizações, seria mais eficiente no sentido de garantir a sua sobrevivência, via melhoria do relacionamento e reconhecimento junto à sociedade do que o desempenho propriamente dito, razão pela qual é utilizada em momentos de turbulência e risco (MEYER; ROWAN, 1991; SILVA, 1993; FONSECA, 2001).

Para Jepperson (1991 apud FREITAS, 2005), legitimidade é um produto da institucionalização ou contribui para ela, mas nem sempre está a ela associada, visto que elementos ilegais podem se institucionalizar, tais como corrupção, fraude e o crime organizado.

Freitas (2005) apresenta uma tipologia composta por três tipos de legitimidade: pragmática, moral e cognitiva. Segundo o autor, todos os três tipos envolvem uma percepção generalizada de que as atividades da organização são desejáveis ou apropriadas dentro de um sistema socialmente construído de normas, valores, crenças e definições, diferenciando-se cada um pelo seu comportamento dinâmico.

A Legitimidade Pragmática se fundamenta no cálculo dos interesses dos atores mais ligados à organização. Já a Legitimidade Moral reflete uma avaliação positiva da organização e suas atividades, tendo por base valores socialmente construídos. Por sua vez, enquanto que os tipos anteriores se fundamentam, respectivamente, no interesse ou na avaliação, a Legitimidade Cognitiva consiste na aceitação da organização como necessária ou inevitável sob o ponto de vista de um determinado arcabouço cultural. Em última instância, a instituição é dada como certa (*taken for granted*), o que quer dizer que os atores passam a não imaginar mais a sua inexistência (FREITAS, 2005).

### **3. A CONTROLADORIA NO CONTEXTO DA NOVA ECONOMIA**

A Emenda Constitucional nº. 19, de 04 de junho de 1998, reforma constitucional conhecida como reforma administrativa de 1998, inseriu no setor público a gestão gerencial, na qual veio determinar a utilização de técnicas gerenciais modernas a serem aplicadas na estrutura do Estado.

Essa nova filosofia administrativa, denominada de Administração Pública Gerencial, vem mudando as relações do Estado com a sociedade, e conduzindo a prestação dos serviços públicos para um nível de atendimento, no qual vislumbra-se a possibilidade de se efetivar a verdadeira otimização dos dispêndios públicos.

Alinhando-se a essa preocupação com os limites de gastos dando maior transparência ao erário, surgiu a Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF/2000, que objetiva orientar aos administradores públicos municipais, estaduais e federais a obter um melhor controle nas ações de seus órgãos, de forma a mitigar os dispêndios municipais.

Diante das constatações acima, torna-se crescentemente importante o investimento no desenvolvimento das instituições de modo a torná-las efetivamente capazes de garantir a legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, princípios constitucionais enumerados no artigo 37 da CF/88, com a nova redação dada pela Emenda Constitucional nº. 19 de 04 de junho de 1998, conhecida como a Emenda da Reforma Administrativa de 1998.

Em face da necessidade de se obter um maior controle dos dispêndios públicos, a Controladoria emergiu para buscar equilibrar o controle das contas públicas em respostas aos anseios da população, objetivando realizar controles eficientes dos órgãos, dando mais transparência à aplicação do erário.

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

Segundo Peixe (2005, p. 200), a controladoria na área governamental deve estar calcada no próprio objetivo institucional do órgão ou entidade, verificando o seu cumprimento, por meio da análise do desempenho de sua gestão e dos controles existentes para validar toda a ação governamental e se está atuando de forma efetiva e transparente na demonstração da *accountability*.

Diante dessa nova economia mundial, frente à globalização, à Lei de Responsabilidade Fiscal e à Reforma Administrativa de 1998, a controladoria ingressou nos órgãos públicos com a função de coordenar e disseminar esforços para conseguir um resultado otimizado, auxiliando os gestores na tomada de decisões, no sentido de realizar controles internos eficientes, exigidos pelos usuários internos e externos e vem se consolidando como uma área ligada ao planejamento e ao controle.

### 3.1. ABORDAGENS SOBRE CONTROLADORIA

A controladoria iniciou-se com um profissional denominado *controller*, cuja origem remonta à Inglaterra do século XV. A este respeito, Del Valle *et al.* (apud ARAGAKI, 2002, p. 1) afirmam que este título

[...] foi usado em vários cargos da English Royal Household, como o comptroller das contas na repartição Lord Chamberlain. O Continental Congress nomeou um comptroller em 1778; o Departamento de Tesouraria estabeleceu a função de comptroller em 1789; a função foi sendo estendida para as agências e repartições federais, estaduais e municipais. O título e função do comptroller foram estendidos para corporações de negócio através das estradas de ferro, nos Estados Unidos.

Foi na área pública que se deu o marco do desenvolvimento da Controladoria. Em seguida, alastrou-se para os Estados Unidos, por meio das

estradas de ferro, do surgimento dos conglomerados comerciais e da participação de inúmeros acionistas em operações financeiras, atingindo a iniciativa privada.

No Brasil, segundo Beuren (2002), a função do *controller* emergiu com a instalação das multinacionais nortes americana no país. Na época, profissionais dessas empresas vinham para ensinar as teorias e práticas contábeis, com vistas ao desenvolvimento e implementação de um sistema de informações que fosse capaz de atender aos diferentes tipos de usuários da contabilidade, inclusive para manter um adequado sistema de controle sobre as operações das empresas.

Tung (apud BEUREN, 2002, p. 21) afirma que:

A palavra *controller* não existe em nosso vocabulário. Foi recentemente incorporada à linguagem comercial e administrativa das nossas empresas por meio da prática dos países industrializados, como os Estados Unidos e a Inglaterra. Nesses países, *controller* designava, inicialmente, o executivo incumbido de controlar ou verificar as contas. Com a evolução industrial e comercial, essa definição tornou-se inadequada, visto não abranger a amplitude da função do *controller*.

Siegel, Shim e Dauber (apud BEUREN, 2002, p. 21) afirmam que:

O papel do *controller* é diversificado e não compreende somente funções e relatórios contábeis, mas também apoio nas tomadas de decisões. Deve identificar problemas atuais e futuros que venham afetar o desempenho da companhia e apresentar alternativas de solução e monitorar os gestores para que as políticas e objetivos estabelecidos no planejamento da empresa sejam cumpridas.

Horngren (1985, p. 9) registra que “o termo *controller* (às vezes escrito com p, *comptroller*, derivado do francês, *compte*, quer dizer conta) significa o principal executivo da área de contabilidade administrativa”.

Kanitz (1976, p. 9) menciona que o *controller* tem sob seu comando e atribuição a contabilidade geral; a auditoria interna; os sistemas orçamentários, operacionais, de capital; e a análise de métodos e sistemas.

- Na Contabilidade Geral, busca o desenvolvimento e execução de sistemas de contabilidade; a elaboração de demonstrações contábeis,

de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade; montagem e execução de sistema de contas a receber, contas a pagar e folha de pagamento; desenvolvimento e execução de sistema de ativo fixo; planejamento tributário; e controle dos custos.

- Como auditor interno, deve comportar-se como um inspetor, capaz de identificar falhas no sistema empresarial, e sugerir a melhor distribuição de tarefas e funções, de modo que estas impeçam as fraudes na empresa.
- Nos sistemas orçamentários, deve centralizar os orçamentos de diversos setores para identificar as várias inconsistências entre os orçamentos individuais. No desenvolvimento de orçamentos operacionais, tem importante participação ao treinar e auxiliar os setores na elaboração de seus orçamentos. No orçamento de capital, faz-se necessário contribuir na análise de projetos, seleção e alocação de recursos e acompanhamento dos investimentos.
- E nos métodos e sistemas, deve implantar um fluxo correto e viável de informações na empresa, de modo que os usuários as recebam em quantidade e qualidade necessária para a tomada de decisões.

Partindo do ponto que a Administração Pública se torna visível para a população, faz-se necessário dar maior publicidade às suas ações para poder controlar o bom uso dos recursos utilizados, além de estimular a concorrência entre os fornecedores e a participação da sociedade no processo decisório, dando mais legitimidade à ação estatal. Quanto à obrigatoriedade da prestação de contas, o parágrafo único do art. 70, da CF/88, assevera que:

Prestará contas qualquer pessoa física ou entidade pública que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária.

A necessidade de transparência na “coisa” pública não se detém somente na preocupação com a honestidade dos gestores públicos. Na visão de Peixe (apud BEHN, 2002, p. 149), a obrigação de prestar contas por parte dos gestores faz com que se "estabeleça e reforce a confiança pública no desempenho governamental",

além de outras formas para envolver os cidadãos, uma vez que são estes que necessitam de um melhor desempenho de seu governo. Para Peixe (apud TROSA, 2002, p. 89):

(...) essa mudança só pode ocorrer por meio da obrigação muito reforçada de prestar contas dos resultados, a não ser que se lance mão da entropia, ou explosão, ou da corrupção no serviço público. A obrigação de prestar contas é para o serviço público uma espécie de substituto do mercado. Ela é também o corolário normal de um sistema democrático em que os funcionários devem dar conta de suas ações às autoridades.

O controle interno na Administração Pública deve, sobretudo, possibilitar ao cidadão informações que confirmam transparência à gestão da coisa pública, além de verificar se os agentes do Estado estão tendo a responsabilidade de prestar contas dos resultados conseguidos (*accountability*) em função da posição que o indivíduo assume e do poder que detém.

A palavra *accountability* é um termo de origem inglesa, que como demonstra Castor (apud PEIXE, 2002, p. 69) é:

Traduzido por responsabilidade ou [...] melhor ainda por imputabilidade [...] obrigação de que alguém responda pelo que faz [...] obrigação dos agentes do Estado em responder por suas decisões, ações e omissões, o que já é universalmente consagrado como norma nas sociedades mais desenvolvidas.

*Accountability* representa a obrigação que a organização tem de prestar contas dos resultados obtidos, em função das responsabilidades que decorrem de uma delegação de poder. Na conceituação de Nakagawa (1993, p. 18),

A responsabilidade (*accountability*), como se vê, corresponde sempre à obrigação de executar algo, que decorre da autoridade delegada e ela só quita com a prestação de contas dos resultados alcançados e mensurados pela contabilidade. A autoridade é a base fundamental da delegação e a responsabilidade corresponde ao compromisso e obrigação de a pessoa escolhida desempenhá-lo eficiente e eficazmente. Portanto, a essência da responsabilidade é a obrigação pela execução das atividades e prestação de contas dos resultados obtidos. A autoridade pode ser delegada, mas a responsabilidade não.

Segundo Gomes e Salas (1999), um sistema de controle compreende a estrutura e o processo de controle. A estrutura de controle deve ser desenhada em função das variáveis-chave que derivam do contexto social e da estratégia da

organização, além de levar em consideração as responsabilidades de cada administrador ou encarregado por centros de competência.

A estrutura de controle contém, ainda, o sistema de indicadores de informações e de incentivos. O controle interno se funda em razões de ordem administrativa, jurídica e mesmo política. Sem controle não há, responsabilidade pública. A responsabilidade pública depende de uma fiscalização eficaz dos atos do Estado (DROMI, 1986).

Neste contexto, o controle interno opera na organização compreendendo o planejamento e a orçamentação dos meios, a execução das atividades planejadas e a avaliação periódica da atuação. O controle é instrumento eficaz de gestão e não é novidade do ordenamento jurídico brasileiro.

Ao percorrer todos os setores administrativos de uma entidade, a controladoria, além de conhecer o funcionamento, o custo-benefício e a performance de cada setor e seus aspectos legais, poderá oferecer alternativas de melhoria de desempenho do setor e da Administração Pública como um todo. A controladoria propicia elementos para a busca da qualidade, modernidade, da transparência e da probidade administrativa.

Kanitz (apud BEUREN, 2002, p. 21) ressalta que a função da controladoria não se limita a administrar o sistema contábil da organização. Explica que, por isso, os conhecimentos de contabilidade ou finanças não são mais suficientes para seu desempenho:

Atualmente, o controlador se cerca de um verdadeiro batalhão de administradores organizacionais, psicólogos industriais, analistas de sistemas, especialistas em computação, estatísticos e matemáticos que tem a 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 controladoria.

A controladoria requer a aplicação de princípios sadios e éticos, e deve ser compreendida como um órgão administrativo que gerencia o Sistema de Informações Econômico-Financeiras, objetivando auxiliar o gestor na tomada de decisões, acompanhando e controlando as atividades operacionais da organização. Segundo Mosimann e Fisch (1999, p. 54), um sistema de informação é:

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. O conjunto de recursos humanos, físicos e tecnológicos que o compõe transforma os dados captados em informações, com a observância dos limites impostos pelos usuários quanto ao tipo de informação necessária a suas decisões, condicionando, portanto, a relação dos dados de entrada. Tais limites evidenciam a intenção dos usuários quanto à determinação dos sacrifícios que devem ser feitos para se obter um retorno esperado de suas decisões, tomadas em condições de incerteza.

Na visão de Padoveze (2004, p. 37),

Um sistema de informação é um conjunto de recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros agregados segundo uma seqüência lógica para o processamento dos dados e tradução em informações, para, com o seu produto, permitir às organizações o cumprimento de seus objetivos principais.

No setor público, segundo Slomski (2005, p. 16), não se pode pensar em controladoria dissociada de sistemas de informações estruturados, capazes de responder em tempo real sobre receitas, despesas, bens públicos, enfim, sobre o patrimônio econômico, financeiro, social, cultural, turístico e ambiental existente no município.

Os sistemas de informações são ferramentas essenciais para os gestores de uma organização, de modo a possibilitar que as informações sejam repassadas de forma clara, concisa e transparente, a fim de facilitar a compreensão e a administração das mesmas na tomada de decisões.

### 3.2. O CONTROLE NA ESFERA PÚBLICA

A sociedade brasileira experimentou um período de evolução e vivência democrática entre os anos de 1945 a 1964, quando em primeiro de abril de 1964 instalou-se o regime militar oprimindo os movimentos populares, a democracia, a participação política das camadas populares, entre outros.

O regime de ditadura criou uma dependência do controle da economia do País às multinacionais e às instituições externas que as geriam. Em onze anos de vigência, de 1968 a 1979, o golpe militar decretou inúmeras medidas controladoras, quais sejam: controle político ideológico, censura prévia direta nas escolas e

universidades, banimento de pessoas que representavam risco à segurança nacional, implantação de prisão perpétua e pena de morte. Assim, conforme Oliveira (1990, p. 59), a ditadura objetivava “manter o povo na ignorância, para impedir suas reivindicações, para assegurar a ‘ordem’, isto é, a manutenção do *status quo*”.

Wanderley (1985) se reporta ao controle brasileiro, do ponto de vista histórico, social e estrutural colocando que a nossa estrutura social também sempre funcionou de cima para baixo, do governo para o povo, numa perspectiva autoritária e paternalista, aonde, segundo o autor, as grandes decisões sobre política econômica, ou internacional, nunca chegaram à imensa massa da população, que não tinha acesso à informação do que se passava.

Quanto mais alheio o povo estivesse às informações, mais o controle era definido concentrado entre os governantes. Qualquer pessoa que fosse dotada de certa consciência política e que discordasse da situação era considerada subversiva (OLIVEIRA, 1990, p. 91).

Neste cenário de opressão, era crescente a ânsia por liberdade de expressão, transparência dos atos dos governantes, participação no controle das contas públicas, de forma a monitorar a correta aplicação do erário. O desejo por um controle forte, eficiente, transparente e participativo era ambicionado há bastante tempo pelo povo brasileiro.

Com a promulgação da Constituição de 1988 houve a consolidação do processo de redemocratização no País. Instituiu-se um “Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça” (Preâmbulo da CF/88).

Ressurge na população a necessidade de participação direta no controle das contas públicas e ânsia por transparências nos atos dos governantes, de forma a interagir mais efetivamente na aplicação do dinheiro público.

### 3.2.1 Conceito de controle

Controlar um objeto significa influenciar seu comportamento de modo a obter um resultado desejado. Para Anthony (apud MOSIMANN; FISCH, 1999, p. 71), o controle é: “um processo pelo qual a organização segue os planos e as políticas da administração. É um processo recorrente que não tem princípio ou fim definido”. De acordo com Ferreira (2004, p.194), controle é definido como:

Fiscalização exercida sobre atividades de pessoas, órgãos ou produtos para que tais atividades não se desviem das normas preestabelecidas.

Vigilância e verificação administrativa, fiscalização financeira. Ato ou poder de dominar, regular, guiar ou restringir.

Koontz e O'Donnel (1981, p. 37) afirmam que “Controlar é avaliar e corrigir as atividades de subordinados para garantir que tudo ocorra conforme os planos. O controle indica onde estão os desvios negativos, e ao pôr em ação medidas para corrigir esses desvios, ajuda a assegurar a realização dos planos”.

Segundo Gomes e Salas (1999, p. 22), o controle, enquanto mecanismo de reforço de comportamento positivo e correção de rumo no caso de resultados não desejados é necessário como instrumento que auxilie os gestores a desenvolverem ações oportunas. Requer a obtenção de informação que possibilite a mensuração e avaliação do resultado face ao planejado.

Para Magalhães (1996, p. 10), controle é:

O plano de organização e o conjunto de métodos e medidas adotadas pela administração para salvaguardar os ativos, verificar a exatidão e a fidelidade dos dados contábeis, estimular o cumprimento das diretrizes e políticas administrativas estabelecidas e promover a eficiência operacional.

A Administração de uma entidade, qualquer que seja a sua natureza jurídica, é exercida por meio de ações coordenadas e planejadas. O controle constitui-se em instrumento indispensável para que sejam atingidos os objetivos previstos por qualquer organização.

Na administração pública o controle tem um papel fundamental, pois sua atuação vai apoiar as decisões do administrador num sentido único: o atendimento do interesse público e dos objetivos traçados. No Brasil, o Controle na Administração Pública teve como marco inicial a criação do Departamento Administrativo do Serviço Público - DASP, em 1936, com atribuições de racionalizar a administração mediante padronizações, simplificações e aquisição racional de materiais, revisão de estruturas e aplicações de métodos na definição de procedimentos.

Cavalheiro (2005, p. 21-22) salienta que o controle na administração pública é fundamental para que se atinjam as metas pré-estabelecidas com o máximo de eficiência e eficácia, sendo que este:

- a) É indispensável para acompanhar a execução de programas; apontar falhas e desvios; velar pela boa utilização e guarda dos bens patrimoniais e pela perfeita aplicação dos princípios adotados e constatar a veracidade das operações realizadas;
- b) Exige da Administração redobrada atenção voltada à execução de planos e programas, para que os objetivos previamente planejados sejam atingidos;
- c) Está intimamente relacionado com a cúpula da Administração, que, acompanha e analisa os resultados obtidos, comparando-os com o planejado, a fim de corrigir possíveis falhas que se tenham verificado.

A função controle é indispensável para acompanhar a execução de programas e apontar suas falhas e desvios; velar pela boa utilização, manutenção e guarda dos bens patrimoniais; verificar a perfeita aplicação dos princípios e normas adotados pelos órgãos e constatar a veracidade das operações realizadas.

Verifica-se, portanto, que a função controle está intimamente relacionada com a Administração, e que esta, ao exercê-la, acompanha, analisa e avalia os resultados obtidos, comparando-os com o que foi planejado e previsto, no sentido de corrigir as possíveis falhas que se tenham constatado.

Como toda e qualquer atividade, o controle precisa ser previamente estudado e planejado, considerando certas peculiaridades da organização, como por exemplo: objetivo da organização; forma e origem; dimensão da organização; volume e natureza das operações.

Reis (1985, p. 14) afirma que:

A função controle é indispensável para acompanhar a execução de programas, apontar falhas e desvios; velar pela boa utilização, manutenção e guarda dos bens patrimoniais, e pela perfeita aplicação dos princípios adotados e constatar a veracidade das operações realizadas.

O processo de controle opera-se com a dinâmica da organização e compreende o planejamento e a orçamentação dos meios, a execução das atividades planejadas e a avaliação periódica da atuação.

Para Meireles (2005), o conceito da função controle é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional do outro.

### **3.2.2 Controles internos na esfera pública**

A administração necessita de informações que lhe permitam acompanhar a execução dessas atividades a fim de verificar se o planejado foi devidamente alcançado e analisar e tomar as decisões cabíveis, caso sejam detectados desvios, falhas ou erros na execução e ainda onde controlar, quais os locais onde serão exercidos os controles adotados.

Há várias definições de controle interno, as quais, conforme o interesse, origem e formação de cada autor, estarão mais identificadas com as diferentes áreas de competência organizacional: contábil, financeira, operacional, orçamentária, patrimonial, gerencial, entre outras. Do ponto de vista da atividade da Auditoria, no entanto, todos os enfoques de controle interno devem ser estudados igualmente.

O Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados, AICPA (apud ATTIE, 1992, p. 197) afirmam que:

O controle interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas, adotados pela empresa, para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração.

O controle interno, também conhecido como controle administrativo, é, conforme Cavalheiro (2005, p. 20),

[...] o que verifica o cumprimento das próprias atividades exercidas pelos seus órgãos, objetivando mantê-las dentro da lei, segundo as necessidades do serviço e as exigências técnicas e econômicas de sua realização, pelo que é um controle de legalidade e de mérito.

Já a instrução normativa nº 16 de 20 de dezembro de 199, do Departamento do Tesouro Nacional, traz a seguinte definição para controle interno:

É o conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados utilizado com vistas a assegurar que os objetivos dos órgãos e entidades da administração pública sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público.

Os administradores municipais, na busca de uma gestão fiscal responsável, deverão implantar eficientes procedimentos de controle interno, municiar-se de sistemas informatizados eficazes, dedicar permanente atenção às exigências e efeitos da LRF e, sobretudo, incentivar a participação da sociedade na obtenção e aplicação dos recursos públicos.

A Lei nº. 4.320/64 estabeleceu que o controle da execução orçamentária e financeira da União, Estados, Municípios e Distrito Federal será exercido pelos Poderes Legislativo e Executivo, mediante controles internos e externos, respectivamente. Tal entendimento foi reafirmado pelo artigo nº. 70, da Constituição Federal Brasileira, de 1988 e o art. 75, da Lei nº. 4.320/64, ordena o que compreenderá o controle da execução orçamentária.

Oliveira (1998, p. 106) faz a seguinte alusão à importância dos controles internos:

A importância dos controles internos para uma organização e todos os envolvidos é que, fundamentalmente, o controle pode ser entendido como a última etapa do processo seqüencial administrativo. Essa etapa consistiria em comparar a realidade com o previsto; identificar os desvios e implantar medidas corretivas, visando garantir a continuidade e a integração da empresa.

Na Administração Pública, a função controle é exercida em decorrência de exigências legais. A importância do controle na Administração Pública brasileira passou a ser destacada, principalmente, com a Reforma Administrativa de 1967, consoante o artigo 6º. do Decreto-lei nº. 200 de 25 de fevereiro de 1967, DOU de 27/02/67, que coloca o controle, ao lado do planejamento, entre os cinco principais princípios fundamentais que norteiam a atividade pública, quais sejam:

**Art. 6º** As atividades da Administração Federal obedecerão aos seguintes princípios fundamentais:

- I - Planejamento;
- II - Coordenação;
- III - Descentralização;
- IV - Delegação de competência;
- V – Controle** (grifo nosso)

Castro e Garcia (2004, p. 52) comentam como estes princípios passaram a ser expressos pela administração pública:

PLANEJAMENTO, como o estudo e o estabelecimento das diretrizes e metas que deverão orientar a ação governamental. COORDENAÇÃO é a harmonização das atividades administrativas, submetendo-as ao que foi planejado com vistas a evitar a duplicidade de atuação, a dispersão de recursos e a divergência de soluções. DESCENTRALIZAÇÃO é o descongestionamento da Administração através da desconcentração, delegação de execução do serviço público e execução indireta das obras e serviços. DELEGAÇÃO DE COMPETÊNCIA é a transferência de atribuições decisórias a subordinados, visando assegurar maior rapidez e objetividade às decisões. **CONTROLE é a verificação do cumprimento das finalidades, qualidade e rendimento na execução das atribuições e da observância das normas pertinentes.** (grifo nosso)

O fundamento do controle interno na Administração Pública Brasileira está no artigo 76 da Lei 4.320/64, o qual estabelece que o Poder Executivo exercerá os três tipos de controle da execução orçamentária expressados no art.75 da referida lei, qual seja: “Art. 76 - O Poder Executivo exercerá os três tipos de controle a que se refere o artigo 75, sem prejuízo das atribuições do Tribunal de Contas ou órgão equivalente”.

Como preceito constitucional, o controle interno aparece pela primeira vez na Constituição Federal de 1967: “Art. 71 - A fiscalização financeira e orçamentária da União será exercida pelo Congresso Nacional através de controle externo, e dos sistemas de controle interno do Poder Executivo, instituídos por lei”.

Meirelles (2005, p. 647) comenta que o controle interno na Administração Pública constitui:

Todo aquele que o Executivo e os órgãos da administração e dos demais Poderes exercem sobre suas próprias atividades, visando mantê-las dentro da lei, segundo as necessidades do serviço e as exigências técnicas e econômicas de sua realização, pelo que é um controle da legalidade e de mérito. Sob ambos esses aspectos, pode e deve operar-se com legalidade e eficiência, atingindo a sua finalidade plena, que é a satisfação das necessidades coletivas e atendimento dos direitos individuais dos administrados.

Na visão de Peter e Machado (2003, p. 24), controle interno na administração pública pode ser definido como:

O conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados utilizado com vistas a assegurar que os objetivos dos órgãos e entidades da Administração Pública sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público.

Em nível municipal, o controle interno é regulamentado em conformidade com o art. 31 da CF/88: “A fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei”.

A Lei nº 12.160 de 04 de agosto de 1993, ou a Lei Orgânica do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará estabelece, em seu capítulo III, as diretrizes que os municípios devem seguir para coordenar eficazmente o seu sistema de controle interno:

Art. 47 Os Poderes Públicos Municipais manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano de Governo e do orçamento do Município;

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

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

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

Art. 48 No apoio ao controle externo, os órgãos integrantes do sistema de controle interno deverão exercer, dentre outras, as seguintes atividades:

I - organizar e executar, por iniciativa própria ou por determinação do Tribunal de Contas dos Municípios, programação trimestral de auditoria contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial nas unidades

administrativas sob seu controle, e enviando ao Tribunal os respectivos relatórios, na forma estabelecida no Regimento Interno;

II - realizar auditorias nas contas dos responsáveis sob seu controle, emitindo relatório, certificado de auditoria e parecer previstos no art. 10 desta lei;

III - alertar formalmente a autoridade administrativa competente, para que instaure Tomadas de Contas Especial, sempre que tiver conhecimento de qualquer das ocorrências referidas no art. 9º desta lei.

Art. 49 Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência de imediato ao Tribunal de Contas dos Municípios, sob pena de responsabilidade solidária.

Parágrafo 1º- Na comunicação ao Tribunal, o dirigente do órgão de controle interno competente indicará as providências adotadas para:

I - corrigir a ilegalidade ou irregularidade apurada;

II - ressarcir o eventual dano causado ao Erário;

III- evitar ocorrências semelhantes.

Parágrafo 2º- Verificada a inspeção ou auditoria, ou na apreciação e julgamento das contas, irregularidade ou ilegalidade que não tenha sido comunicada tempestivamente ao Tribunal, e aprovada a omissão, o dirigente do órgão de controle interno, na qualidade de responsável solidário, ficará sujeito às sanções previstas para a espécie nesta lei.

Art. 50 O Prefeito Municipal ou a autoridade de nível hierárquico equivalente emitirá sobre as contas e o parecer do controle interno, expresso e indelegável pronunciamento, no qual atestará haver tomado conhecimento das conclusões nele contidas.

Parágrafo Único - A omissão ou falseamento da informação na escrituração ou nas demonstrações a qualquer título sujeitará o titular da Contabilidade à responsabilidade solidária, por qualquer fato que venha provocar danos ou prejuízos.

Nos últimos anos, a administração pública brasileira vem passando por mudanças e inovações no que respeitam ao planejamento e ao controle da gestão das finanças governamentais, algumas de ordem constitucional, outras movidas pelas exigências da evolução natural das coisas.

A Constituição Federal de 1988 estabelece com mais clareza o escopo do controle interno, onde determina que cada Poder organize e mantenha o seu sistema de controle interno, introduzindo o sistema de controle interno integrado e ao mesmo tempo consagra no texto constitucional os Princípios Básicos da Administração Pública:

Art. 70 - A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

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

- I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;
  - II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
  - III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;
  - IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.
- § 1º - Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.

Comparando-se o texto constitucional vigente com o dispositivo da Constituição de 1967, citado acima, sobre a abrangência do controle, verifica-se que o atual não se restringe a aspectos financeiros e orçamentários apenas, mas explicita que o controle, ou a fiscalização, atuará sobre os aspectos contábeis, financeiros, orçamentários, operacionais e patrimoniais.

O art. 13 do Decreto-lei nº 200/67 colocou a responsabilidade do controle da qualidade do gasto público nos órgãos próprios do sistema de contabilidade e auditoria.

**Art. 13.** O controle das atividades da Administração Federal deverá exercer-se em todos os níveis e em todos os órgãos, compreendendo, particularmente:

- a) o controle, pela chefia competente, da execução dos programas e da observância das normas que governam a atividade específica do órgão controlado.
- b) o controle, pelos órgãos próprios de cada sistema, da observância das normas gerais que regulam o exercício das atividades auxiliares;
- c) **o controle da aplicação do dinheiro público e da guarda dos bens da União pelos órgãos próprios do sistema de contabilidade e auditoria.** (grifo nosso)

Segundo Silva (2002), para que o sistema de controle interno preconizado pela Constituição de 1988 possa ser considerado implementado é necessário que o órgão central de controle, ou Controladoria, englobe as funções de contabilidade e de auditoria. Um sistema de controle montado nesses moldes apresenta mais condições de gradualmente redirecionar suas ações, saindo do exame das formalidades para uma perspectiva pró-ativa, em que relatórios gerenciais sobre economicidade, eficiência e eficácia podem ser gerados a partir da integração dessas duas funções.

Silva (1999, p. 12) afirma que: “sem controle, os rumos não são corrigidos, os objetivos fundamentais ficam colocados em segundo plano, há desperdício e inadequação no uso dos recursos”.

É notório que o acompanhamento do controle - seja interno ou externo - na realização da despesa é essencial para a boa aplicação dos recursos públicos. Atingir as metas traçadas efetuando gastos exorbitantes não é, de forma alguma, o caminho ideal. Para evitar isto é imprescindível para a administração pública a permanente orientação aos administradores sobre a melhor forma de utilização dos recursos e sobre o atendimento dos procedimentos legais.

Ao longo do tempo, o conceito de controle interno, especialmente na área pública, vem sendo entendido como auditoria e não como um conjunto de atividades executadas articuladamente sob a coordenação de um órgão com esta incumbência. Segundo Cavalheiro (2005, p. 22) “a função Controle é parte integrante do processo administrativo e a função Auditoria é parte indissociável do Controle”.

É equivocado tratar-se auditoria interna como sinônimo de controle interno. Enquanto este engloba um conjunto de métodos e medidas que visam a assegurar o funcionamento ótimo da entidade, aquela é uma atividade cuja principal missão é assegurar o funcionamento dos controles.

### **3.2.3 Controle social**

O controle eficaz da gestão pública requer um permanente equilíbrio entre o controle externo, o controle social e o controle interno. Deve-se considerar que a motivação política aponta sempre para a busca do bem comum, do aperfeiçoamento institucional e para a superação de ineficiências nos atos dos gestores públicos.

A Controladoria no setor público objetiva expandir caminhos em busca de alcançar o compromisso com a ética e a total transparência dos gastos públicos; combate à corrupção e à improbidade administrativa; combinação dos

controles institucionais e controle social, contribuindo para a efetiva participação do cidadão no controle da aplicação dos recursos públicos.

O controle social é aquele exercido pela participação do cidadão na administração pública, por meio de diferentes formas de manifestação. A CF/88 traz por meio do § 3º do artigo 37 introduzido pela Emenda Constitucional nº. 19, de 04/06/1998, possibilidades de um maior controle dos recursos públicos:

§ 3º A Lei disciplinará as formas de participação do usuário da Administração Pública direta e indireta, regulando especialmente:  
I – as reclamações relativas à prestação dos serviços públicos em geral, asseguradas a manutenção de serviços de atendimento ao usuário e a avaliação periódica, externa e interna, da qualidade dos serviços;  
II – o acesso dos usuários a registros administrativos e a informações sobre atos de governo, observado o disposto no art. 5º, X e XXXIII;  
III – a disciplina da representação contra o exercício negligente ou abusivo de cargos, empregos ou função na Administração Pública.

Ainda na CF/88 observa-se no seu art. 74, § 2º: “Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o tribunal de Contas da União”.

Desde a promulgação da Constituição de 1988, com a consolidação do processo de redemocratização, o controle vem sendo fortalecido e com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal em 2000, intensificou-se a necessidade de transparência das contas públicas, favorecendo ao cidadão obter respostas claras das ações dos gestores públicos quanto ao destino do erário. Assim, o controle social circunda dentre os atos dos governantes objetivando possibilitar ações mais claras e legítimas.

Por meio do acesso do cidadão aos instrumentos de planejamento, quais sejam: Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias, Lei do Orçamento Anual, Processo de Prestação de Contas e Relatórios de Gestão Fiscal, amplia o controle social, na medida em que permite o acesso do cidadão a essas informações advindas desses instrumentos, possibilitam-no obter um melhor acompanhamento dos atos governamentais, facilitando a transparência e monitoramento dos gastos públicos.

Barbosa (2001) expõe que é inovadora a idéia de controle social porque propõe a participação imediata da sociedade no controle do que é público. Esse tipo de controle pode se dar, por exemplo, “através de planejamento participativo, co-participação, controle estratégico e controle de execução, ou por qualquer outra forma inovadora que permita uma aproximação entre o Estado e a Sociedade na hora de gerir bens de interesse público”. Para a autora, o acesso à informação é indiscutível, haja vista que, para os cidadãos exercerem o controle sobre o governo, precisam tê-la.

Os sistemas de controle interno não são suficientes para garantir que o serviço público seja repassado de forma transparente para a população, é necessário, gerenciar estrategicamente seus recursos de modo a otimizar as ações do controle governamental, desenvolver sistemas de informações gerenciais que sirvam de suporte à tomada de decisão dos gestores públicos, além de organizar mecanismos eficientes de comunicação para com a sociedade objetivando consolidar o controle social, a partir da transparência da gestão governamental.

### 3.3 ABORDAGENS SOBRE AUDITORIA

Segundo Sá (1998), há vestígios da existência da função de auditoria antes de Cristo, pois existem provas arqueológicas de inspeções e verificações de registros, realizadas entre a família real de Urukagina e o tempo sacerdotal sumeriano, que datam de mais de 4500 AC, como também existem normas de auditoria inseridas como textos de livros Arthasastra na Índia. Sá (1998) ainda assinala que por volta dos anos 97-117 DC, encontraram-se textos atribuídos ao escritor Plínio, onde existem relatos sobre práticas de auditoria, realizadas nas províncias romanas.

Para Gil (1992), essa atividade iniciou-se desde o império romano, onde os governantes e administradores nomeavam altos funcionários que eram encarregados de fiscalizar ou supervisionar operações econômico-financeiras e lhes prestar contas verbalmente, vez que na época a escrita não estava totalmente difundida no mundo.

Talvez, por esta razão, a etimologia nos mostra que a palavra auditoria tenha se originado do latim “*audire*”, cujo significado é “ouvir” ou “saber ouvir” e a palavra auditor provem concomitantemente do verbo latino *audire*, aquele que ouve: ouvinte (ARAÚJO, 2001). O termo auditoria foi inicialmente utilizado pelos ingleses sendo traduzida como *auditing* para designar, exclusivamente, o conjunto de procedimentos técnicos para a revisão dos registros contábeis, ou ainda, para nomear a tecnologia contábil da revisão.

Conforme Vilela, Duarte e Marques (2005), é praticamente uníssono o entendimento de que prevalece o sentido mais amplo da palavra auditoria, consistindo na ação independente de se confrontar uma determinada condição com o critério preestabelecido, que se configura como a situação ideal, para que se possa opinar ou comentar a respeito.

Admite-se que a função de Auditor (do Tesouro) foi usada oficialmente por volta de 1314 na Inglaterra, no reinado de Eduardo I, com a função de conferir os valores monetários arrecadados e à verificação da capacidade financeira dos súditos (ATTIE, 1997). A Inglaterra, que, como dominadora dos mares e controladora do comércio mundial, foi a primeira a possuir as grandes companhias de comércio e a primeira também a instituir a taxaço do imposto de renda, baseado nos lucros das empresas. A profissão do auditor data do século XVIII, onde alguns profissionais se auto nomeavam contadores públicos, executando, porém, um trabalho pouco mais aprofundado do que aquele executado pelos contadores comuns.

Sá (1998) aborda que a auditoria é uma prática antiga utilizada pela humanidade há mais de 4.500 anos antes de Cristo. Ressalta ainda que o Império Romano, pela sua extensão e complexidade, utilizava-se das práticas de auditoria, existindo relatos da utilização dessa técnica nas províncias romanas.

A partir do século XX, a profissão do auditor obteve maior avanço por meio do desenvolvimento do capitalismo, tornando-se uma profissão propriamente dita. Passou a ser utilizada em larga escala, notadamente, após a quebra da bolsa de Nova York em 1929 e com a criação do *Comitê May (Security and Exchange*

*Comission*), formado por notáveis técnicos, com a missão de tornar obrigatória a Auditoria Contábil Independente (Externa), em todas as demonstrações financeiras das empresas americanas, com ações cotada na bolsa de valores, neste mesmo ano.

Em 1934, com a criação da *Security and Exchange Comission* nos Estados Unidos, a profissão do auditor criou um novo estímulo, pois as companhias que transacionavam ações na Bolsa de Valores foram obrigadas a utilizar-se dos serviços de auditoria, para dar maior fidedignidade às suas demonstrações financeiras.

No Brasil, a técnica da auditoria começou a se desenvolver após o advento da Lei 4.728 de 1965, com a normatização do Mercado de Capitais e tornou-se mais intensa após a publicação da Lei 6.404/76, a Lei das Sociedades Anônimas. As primeiras normas de auditoria surgiram em 1972, com base na experiência de países mais adiantados.

A auditoria é uma célula do controle interno que visa verificar se os órgãos estão cumprindo com as normas gerais de controle e se estão executando a contento as atividades delineadas na estrutura organizacional; verifica também a qualidade da informação contábil, auxiliando o gestor no processo decisório, entre outras atividades, próprias e que lhes digam respeito.

Peter Drucker (1999 apud CHIAVENATO, 2002) expõe que “a auditoria tem o propósito de se constituir num importante elemento de gestão da organização”, procurando mantê-la sempre informada a respeito de suas múltiplas atividades operacionais, fornecendo subsídios técnico-operacionais, úteis o suficiente para dar maior sustentação ao processo de tomada de decisão.

Auditoria é uma atividade desenvolvida com técnicas próprias e peculiares, constituindo-se em especialização profissional, tendo ampla abrangência e pode ser externa e interna, segundo a forma de atuação e as relações com a organização auditada. Conforme Vilela, Duarte e Marques (2005, p. 7), a auditoria interna pode ser conceituada como:

Um controle gerencial que funciona por meio de medição e avaliação da eficiência de outros controles. Sendo entendida como uma atividade de assessoramento à administração quanto ao desempenho das atribuições definidas para área da empresa, mediante as diretrizes políticas e objetivos por aquela determinada.

O Conselho Federal de Contabilidade por meio da Resolução CFC nº. 780/95, que aprova a NBC T 12, conceitua auditoria interna como sendo o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo examinar a integridade, adequação e eficácia dos controles internos e das informações físicas, contábeis, financeiras e operacionais da entidade.

Entre as definições encontradas para auditoria interna, está o de Paula (1999, p.31), que traduz o pensamento geral dos estudiosos do tema:

Atividade de avaliação independente, que, atuando em parceria com administradores e especialistas, deverá avaliar a eficiência e a eficácia dos sistemas de controle de toda a entidade, agindo proativamente, zelando pelas políticas traçadas e provocando melhorias, fornecendo subsídios aos proprietários e administradores para a tomada de decisão, visando ao cumprimento da missão da entidade.

Conforme Vilela, Duarte e Marques (2005, p. 7-9), são vários os tipos de auditoria interna, que podem ser definidos de acordo com a atuação do auditor interno e os tipos e abrangências dos trabalhos com enfoques diferentes, podendo em algumas áreas ter a colaboração de outros profissionais especializados, quais sejam: auditoria contábil, auditoria operacional, auditoria de gestão, auditoria de sistemas informatizados, auditoria de qualidade e auditoria ambiental.

**– Auditoria Contábil:**

Auditoria na Área Contábil é a auditoria realizada junto a área contábil tem por objetivo identificar a adequação dos registros e procedimentos levados a efeito na empresa, a qualidade dos controles internos existentes, a observação das normas e regulamentos traçados pela administração, bem como a avaliação da correta aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade.

**– Auditoria Operacional**

O objetivo da Auditoria na Área Operacional é assessorar a administração no desempenho efetivo de suas funções e responsabilidades, avaliando se a organização, departamento, sistemas, funções, operações e programas auditados estão atingindo os objetivos propostos com identificação de falhas e irregularidades no sistema operacional.

**– Auditoria de Gestão**

A Auditoria Interna em nível gestão desempenha suas atividades participando de reuniões de diretoria, comitês operacional-financeiros, grupos envolvidos com projetos de qualidade total, etc. Trabalha em nível de planejamento estratégico, tático e no processo decisório decorrente da aplicação de sistemas, políticas, critérios e procedimentos.

**– Auditoria de Sistemas Informatizados**

A Auditoria de Sistemas Informatizados teve sua aplicação tão ampliada com o passar dos anos, que hoje é quase impossível imaginar uma entidade sem ela. Instituições financeiras, indústrias, comércio, serviços, tudo está estruturado em nível de controles sobre os sistemas informatizados.

**– Auditoria de Qualidade**

Com o aumento da competitividade em função da globalização da economia e das exigências de novos mercados, passou-se a conviver diariamente com novos conceitos em produtos e serviços, designado qualidade. As normas ISO 9000 definem claramente as exigências que devem ser perseguidas a fim de obter a qualidade. O auditor interno mais uma vez é chamado a dar sua contribuição, assessorando a alta administração.

**– Auditoria Ambiental**

Talvez o ramo mais recente da Auditoria Interna seja a Auditoria Ambiental. Prática corrente em países do chamado primeiro mundo, é o ramo da Auditoria Interna que examina e analisa os prováveis impactos que as empresas possam causar ao meio ambiente, com reflexo direto sobre a imagem delas no mercado e, conseqüentemente, sobre a captação de recursos, sob a forma de financiamentos ou lançamento de ações no mercado financeiro.

A auditoria interna é atividade desenvolvida por técnicos do quadro permanente da organização. O escopo do trabalho tem maior amplitude em relação à auditoria externa, abrangendo o estudo e avaliação permanente do sistema de controle interno, sua adequação e desempenho. A auditoria externa se certifica da gestão econômico-financeira, realizada por empresa ou profissional de fora da organização auditada. “Sua preocupação básica está voltada para os procedimentos relacionados com a proteção do patrimônio e a confiabilidade dos dados contábeis” (MAGALHÃES, 1996, p. 6)

No setor público, a Instrução Normativa nº. 01, de 06 de abril de 2001, da Secretaria Federal de Controle Interno conceitua a auditoria governamental como o conjunto de técnicas que visa avaliar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais, e a aplicação de recursos públicos por entidades de direito público e privado, mediante a confrontação entre uma situação encontrada com um determinado critério técnico, operacional ou legal.

Conforme Vilela, Duarte e Marques (2005, p.11), a auditoria governamental trata-se de:

Uma importante técnica de controle do Estado na busca da melhor alocação de seus recursos, não só atuando para corrigir os desperdícios, a improbidade, a negligência e a omissão e, principalmente, antecipando-se a essas ocorrências, buscando garantir os resultados pretendidos, além de destacar os impactos e benefícios sociais advindos.

No âmbito público, pode-se dizer que a auditoria tem a finalidade de acordo com a Instrução Normativa nº 16 de 20 de dezembro de 1991 de:

- Comprovar a legalidade e legitimidade e avaliar os resultados, quanto à economicidade, eficiência e eficácia da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nas unidades da administração direta e entidades supervisionadas da administração federal, bem como a aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado.
- Dar suporte ao exercício pleno da supervisão ministerial, através das seguintes atividades básicas:
  - examinar a observância da legislação federal específica e normas correlatas;
  - avaliar a execução dos programas de governo, dos contratos, convênios, acordos, ajustes e outros instrumentos congêneres;
  - observar o cumprimento, pelos órgãos e entidades, dos princípios fundamentais de planejamento, coordenação, descentralização, delegação de competência e controle;
  - avaliar o desempenho administrativo e operacional das unidades da administração direta e entidades supervisionadas;
  - verificar o controle e a utilização dos bens e valores sob uso e guarda dos administradores ou gestores;
  - examinar e avaliar as transferências e a aplicação dos recursos orçamentários e financeiros das unidades da administração direta e entidades supervisionadas; e.
  - verificar e avaliar os sistemas de informações e a utilização dos recursos computacionais das unidades da administração direta e entidades supervisionadas.

Ainda conforme a instrução normativa nº 16 de 20 de dezembro de 1991, a área de abrangência de atuação da auditoria governamental é:

- 1 - A abrangência de atuação da auditoria inclui as atividades de gestão das unidades da administração direta, entidades supervisionadas, programas de trabalho, recursos e sistemas de controles administrativo, operacional e contábil.
- 2 - Estão sujeitos à auditoria;
  - 2.1 - Pessoas, nos diferentes níveis de responsabilidade;
    - 2.1.1 - mediante tomada de contas;
      - 2.1.1.1 - os ordenadores de despesas das unidades da administração direta;
      - 2.1.1.2 - aqueles que arrecadarem, gerirem ou guardarem dinheiros, valores e bens da União, ou que por eles respondam; e

2.1.1.3 - aqueles que, estipendiados ou não pelos cofres públicos, e que, por ação ou omissão, derem causa a perda, subtração, extravio ou estrago de valores, bens e materiais da União pelos quais sejam responsáveis.

2.1.2 - mediante prestação de contas:

2.1.2.1 - os dirigentes das entidades supervisionadas da administração indireta;

2.1.2.2 - os responsáveis por entidades ou organizações, de direito público ou privado, que se utilizem de contribuições para fins sociais, recebam subvenções ou transferências à conta do Tesouro.

2.2 - unidades da administração direta;

2.3 - entidades supervisionadas da administração indireta:

2.3.1 - autarquias;

2.3.2 - empresas públicas;

2.3.3 - sociedades de economia mista;

2.3.4 - fundações públicas;

2.3.5 - serviços sociais autônomos;

2.3.6 - conselhos federais de fiscalização das profissões liberais;

2.3.7 - fundos especiais e fundos setoriais de investimentos;

2.3.8 - empresas subsidiárias, controladas, coligadas ou quaisquer outras de cujo capital o poder público tenha o controle direto ou indireto; e

2.3.9 - empresas supranacionais de cujo capital social a União participe de forma direta ou indireta, nos termos de seus tratados constitutivos, inclusive em virtude de incorporação ao patrimônio público.

2.4 - Recursos

2.4.1 - todos os recursos originários da lei orçamentária anual, de créditos adicionais, de operações de crédito da União, assim como as receitas próprias e as aplicações da administração federal direta ou indireta, inclusive fundos especiais.

A Instrução Normativa nº. 01, de 06 de abril de 2001, da Secretaria Federal de Controle Interno, efetuou uma classificação de auditoria governamental, onde os tipos de auditoria governamental são: Auditoria de Gestão, Auditoria de Programas, Auditoria Operacional, Auditoria Contábil, Auditoria de Sistemas e Auditoria Especial.

**1. Auditoria de Gestão** - objetiva emitir opinião com vistas a certificar a regularidade das contas, verificar a execução de contratos, convênios, acordos ou ajustes, a probidade na aplicação dos dinheiros públicos e na guarda ou administração de valores e outros bens da União ou a ela confiados, compreendendo, entre outros, os seguintes aspectos:

1. Exame das peças que instruem os processos de tomada ou prestação de contas;

2. Exame da documentação comprobatória dos atos e fatos administrativos;

3. Verificação da existência física de bens e outros valores;

4. Verificação da eficiência dos sistemas de controles administrativo e contábil; e

5. Verificação do cumprimento da legislação pertinente.

**2. Auditoria de Programas** - objetiva acompanhar, examinar e avaliar a execução de programas e projetos governamentais específicos, bem como a aplicação de recursos descentralizados, compreendendo, entre outros, os seguintes aspectos:

1. Análise da realização físico-financeira em face dos objetivos e metas estabelecidos;

2. Análise dos demonstrativos e dos relatórios de acompanhamento produzidos com vistas à avaliação dos resultados alcançados e a eficiência gerencial;
  3. Verificação da documentação instrutiva e comprobatória, quanto à propriedade dos gastos realizados; e
  4. Análise da adequação dos instrumentos de gestão -contratos, convênios, acordos, ajustes e outros congêneres -para consecução dos planos, programas, projetos e atividades desenvolvidas pelo gestor, inclusive quanto à legalidade e diretrizes estabelecidas.
3. **Auditoria Operacional** - atua nas áreas inter-relacionadas do órgão/entidade, avaliando a eficácia dos seus resultados em relação aos recursos materiais, humanos e tecnológicos disponíveis, bem como a economicidade e eficiência dos controles internos existentes para a gestão dos recursos públicos. Sua filosofia de abordagem dos fatos é de apoio, pela avaliação do atendimento às diretrizes e normas, bem como pela apresentação de sugestões para seu aprimoramento.
4. **Auditoria Contábil** - é a técnica que, utilizada no exame dos registros e documentos e na coleta de informações e confirmações, mediante procedimentos específicos, pertinentes ao controle do patrimônio de um órgão ou entidade, objetiva obter elementos comprobatórios suficientes que permitam opinar se os registros contábeis foram efetuados de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade e se as demonstrações deles originárias refletem, adequadamente, a situação econômico-financeira do patrimônio, os resultados do período administrativo examinado e as demais situações nelas demonstradas.
5. **Auditoria de Sistema** - objetiva assegurar a adequação, privacidade dos dados e informações oriundas dos sistemas eletrônicos de processamento de dados, observando as diretrizes estabelecidas e a legislação específica.
6. **Auditoria Especial** - objetiva o exame de fatos ou situações consideradas relevantes, de natureza incomum ou extraordinária, sendo realizadas para atender determinação do Presidente da República, Ministros de Estado ou por solicitação de outras autoridades.

A auditoria governamental tem por objetivo primordial o de garantir resultados operacionais na gerência da coisa pública, sendo exercida nos meandros da máquina pública em todas as unidades e entidades públicas, observando os aspectos relevantes relacionados à avaliação dos programas de governo e da gestão pública (VILELA; DUARTE; MARQUES, 2005, p.11).

As instituições precisam manter seus controles e procedimentos de rotina em constantes referenciais, para evitar os erros e as penalidades. As áreas em que atuam os controles internos como contabilidade, auditoria e operacionais, devem estar integradas em todos os setores da organização para auxiliar pontualmente no resultado satisfatório. Assim, o objetivo geral da auditoria é assessorar a administração no desempenho efetivo de suas funções e responsabilidades, avaliando a instituição, o departamento, atividades, sistemas e operações, proporcionando a eficiência, bem como em observância às Leis e regulamentos aplicáveis com segurança (BARBOSA, 2003).

## 4. METODOLOGIA

Este capítulo se propõe a apresentar a metodologia utilizada para o desenvolvimento desta pesquisa. Oliveira (2001, p. 118) menciona que:

Pesquisar significa planejar cuidadosamente uma investigação de acordo com as normas da Metodologia Científica, tanto em termos de forma como de conteúdo. Nas pesquisas, em geral, nunca se utilizam apenas um método e uma técnica e nem somente aqueles que se conhecem, mas todos os que forem necessários ou apropriados para determinado caso.

Gil (2002, p. 17) expõe a seguinte definição de pesquisa: “é o procedimento racional e sistemático que tem como objetivo proporcionar respostas aos problemas propostos”. Para Ruiz (1991, p. 48), a pesquisa científica é “a realização concreta de uma investigação planejada, desenvolvida e redigida de acordo com as normas da metodologia consagrada pela ciência. É o método de abordagem de um problema em estudo que caracteriza o aspecto científico de uma pesquisa”.

Segundo Fernandes (1999, p. 152), cada ciência utiliza “métodos específicos para ser estudada, cabendo ao pesquisador, mediante os conhecimentos inerentes à área de estudo em que se insere a ciência questionada, definir o método ou os métodos a serem seguidos na realização da pesquisa.”

O objetivo da metodologia científica é proporcionar um sistema de regras explícitas e procedimentos de tal forma que um pesquisador alcance seus objetivos de uma forma sistemática. Deste modo, este capítulo apresenta, em primeiro lugar, a classificação da pesquisa, quanto aos meios, os fins e à natureza dos dados. Em segundo lugar, a partir de uma breve discussão acerca das fontes de coleta de dados, são definidos os instrumentos de coleta utilizados. Em terceiro lugar, são apresentados os sujeitos da pesquisa. Por fim, são apresentadas as técnicas de análise dos dados.

#### 4.1. CLASSIFICAÇÃO DE PESQUISA

Conforme afirma Gil (2002), toda e qualquer classificação se faz mediante algum critério, existindo, basicamente, três tipos de pesquisa: a exploratória, que tem como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito e possibilitar o aprimoramento de idéias ou a descoberta de intuições; a descritiva, cujo objetivo primordial é a descrição das características de uma determinada população ou fenômeno ou então, o estabelecimento de relações entre variáveis; e a explicativa, que tem como objetivo identificar os fatores que determinam ou que contribuem para a ocorrência de fenômenos, sendo este o tipo de pesquisa que mais se aprofunda o conhecimento da realidade, porque explica a razão, o porquê das coisas.

Quanto ao critério ou objetivo, este trabalho é classificado como uma pesquisa exploratória, a qual se caracteriza por ter como analisar o papel da CGM no processo de institucionalização da atividade de auditoria realizadas no âmbito da PMF.

Caracterizado como pesquisa exploratória, este estudo tem como característica a flexibilidade, a criatividade e o contato direto com as pessoas vinculadas ao objeto de pesquisa. Silva e Menezes (2001) afirmam que a pesquisa exploratória apresenta características próprias, envolvendo, genericamente, levantamento bibliográfico, entrevistas com pessoas que tiveram experiências práticas com o problema pesquisado e análise de exemplos que estimulem a compreensão. Assume, em geral, as formas de pesquisas bibliográficas e estudo de caso.

A pesquisa consiste em um estudo de caso que se realizou no órgão Controladoria Geral do Município de Fortaleza, onde se buscou obter um conhecimento amplo e detalhado da realidade em foco.

Segundo Gil (1994), o método do estudo de caso apresenta vantagens significativas, uma vez que: A maior utilidade do estudo de caso é verificada nas pesquisas exploratórias. Por sua flexibilidade, é recomendável nas fases iniciais de

uma investigação sobre temas complexos, para a construção de hipóteses ou reformulação do problema. Também se aplica com pertinência nas situações em que o objeto de estudo já é suficientemente conhecido a ponto de ser enquadrado em determinado tipo ideal.

Segundo Bogdan e Biklen (1994), existem três tipos de estudo de caso: estudos histórico-organizacionais, onde o interesse do pesquisador recai sobre a vida de uma instituição; estudos observacionais, cuja técnica de coleta de informações mais importante é a observação participante, e é uma característica típica de pesquisa qualitativa, e o estudo denominado história da vida, cuja técnica de investigação utilizada é a entrevista semi-estruturada que se realiza com uma pessoa de relevo social, tal como um político de renome, escritor famoso, cientista célebre, etc.

Esta pesquisa insere-se como um estudo de caso histórico organizacional, pois explora uma nova instituição na sociedade, a Controladoria Geral do Município de Fortaleza. É sabido que para o desenvolvimento do estudo de caso, também é necessária a pesquisa bibliográfica, que Fachin (1980, p. 102) retrata como:

Conjunto de conhecimentos reunidos nas obras tendo como base fundamental conduzir o leitor a determinado assunto e à produção, coleção, armazenamento, reprodução, utilização e comunicação das informações coletadas para o desempenho da pesquisa.

O trabalho assumirá, então, a forma de uma pesquisa bibliográfica uma vez que será, em grande parte, desenvolvida com base em conhecimento consolidado, principalmente em livros e artigos científicos. Ao mesmo tempo, será classificada como uma pesquisa documental, onde se valeu da análise de materiais impressos da organização em foco, como meio de ampliar a percepção dos problemas tratados. Terá como finalidade conhecer as diversas contribuições científicas sobre um determinado assunto.

A consistência dessa classificação como exploratória e bibliográfica é também corroborada por Gil (2002, p. 48), ao afirmar que:

Embora em quase todos os estudos seja exigido algum tipo de trabalho desta natureza bibliográfica, há pesquisas desenvolvidas exclusivamente a partir de fontes bibliográficas. Boa parte dos estudos exploratórios pode ser definida como pesquisas bibliográficas.

Quanto à abordagem do problema, utilizou-se a abordagem qualitativa. Oliveira (2001, p. 117) explica que:

As pesquisas que se utilizam de abordagem qualitativa possuem a facilidade de poder descrever a complexidade de uma determinada hipótese ou problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos experimentados por grupos sociais, apresentar contribuições no processo de mudança, criação ou formação de opiniões de determinado grupo e permitir, em maior grau de profundidade, a interpretação das particularidades dos comportamentos ou atitudes dos indivíduos.

Como afirma Reneker (1993 apud DIAS, 2000), a pesquisa qualitativa é indutiva, isto é, o pesquisador desenvolve conceitos, idéias e entendimentos a partir de padrões encontrados nos dados, ao invés de coletar dados para comprovar teorias, hipóteses e modelos preconcebidos. O autor ressalta, ainda, que a pesquisa qualitativa é geralmente associada à pesquisa exploratória interpretativa, enquanto a pesquisa quantitativa é associada a estudos positivistas confirmatórios.

Tendo seu próprio repertório de métodos, técnicas e práticas, a pesquisa qualitativa fundamenta-se num conjunto de crenças e pressupostos diferentes daqueles que alicerçam a pesquisa quantitativa. Um dos seus traços marcantes é certamente sua ênfase em levar em consideração, na interpretação dos dados coletados, a visão e compreensão daqueles sendo estudados (LINCOLN; DENZIN, 1994). Desta forma, ela busca entender os significados que os indivíduos atribuem às suas ações em um dado contexto social. Deste modo, ela busca a singularidade de uma dada situação, em um dado momento.

#### 4.2. INSTRUMENTOS DE COLETA DE DADOS

Gil (2002) afirma que o processo de coleta de dados no estudo de caso é mais complexo que em outras modalidades de pesquisa. Richardson (1999, p. 261) ressalta que “existem duas fontes básicas de se coletar os dados desejados: a fonte

de dados primários e a fonte de dados secundários”. Mattar (1999, p. 262) expõe que “dados primários são aqueles que não foram antes coletados, e que são coletados com o propósito de atender às necessidades específicas da pesquisa em andamento”. Utiliza-se neste caso a entrevista e o questionário.

Este trabalho utilizou-se tanto de dados primários quanto de dados secundários. Para os dados primários, foram exploradas informações sobre a criação da CGM de Fortaleza, bem como sua missão e objetivos; além de se buscar compreender o processo de institucionalização desse órgão, em especial no que diz respeito à atividade de auditoria.

Os dados secundários foram obtidos de várias fontes de pesquisa, quais sejam: leis, decretos, instituições, regulamentos, instruções normativas, livros sobre essa temática, *sites* na internet sobre essas abordagens, publicações da Controladoria Geral da União (CGU), Controladoria Geral de outros Municípios, Tribunal de Contas do Estado e dos Municípios, teses, dissertações, monografias, artigos.

Para a pesquisa de campo, as técnicas utilizadas na coleta de dados foram entrevistas e questionários. Para Lakatos e Marconi (1989, p.107), a técnica de entrevista “é uma conversação efetuada face a face, de maneira metódica; proporciona ao entrevistador, verbalmente, a informação necessária [...]”.

A coleta de dados foi desenvolvida em duas etapas. Na primeira etapa, para se definir os sujeitos relevantes, fez-se necessário ter uma visão ampla da organização em foco, considerando-se, obviamente os objetivos da pesquisa, onde realizou-se entrevistas com 3 pessoas relevantes do processo de institucionalização da CGM, no período de setembro de 2005 a janeiro de 2006, quais sejam: o ex-assessor-chefe do Município; o ex-gerente da célula de auditoria de gestão da CGM e o ex-assessor técnico da CGM, cujas estas, desempenharam um papel estratégico na própria CGM ou em outras organizações do campo organizacional em foco.

Aplicou-se, também, no período de janeiro a fevereiro de 2006, questionários a 20 (vinte) gestores dos seguintes órgãos Prefeitura Municipal de

Fortaleza, sendo 15 (quinze) da administração direta: Secretaria de Finanças do Município (SEFIN), Secretaria de Administração do Município (SAM), Secretaria de Desenvolvimento Econômico (SDE), Secretaria Municipal de Planejamento e Orçamento (SEPLA), Secretaria Municipal de Educação e Assistência Social (SEDAS), Secretaria Municipal de Meio Ambiente e Serviços Urbanos (SEMAM), Secretaria Municipal da Saúde (SMS), Secretaria Municipal de Infra-Estrutura e Controle Urbano (SEINF) e CGM, e as 6 (seis) Secretarias Executivas Regionais (SER): I, II, III, IV, V, VI e 5 (cinco) da administração indireta: Instituto Dr. José Frota (IJF), Instituto Municipal de Pesquisas, Administração e Recursos Humanos (IMPARH), Fundação da Criança e da Família Cidadã (FUNCI), Autarquia Municipal de Trânsito, Serviços Públicos e Cidadania de Fortaleza(AMC) e Empresa Municipal de Limpeza Urbanização (EMLURB), tendo como critério aqueles órgãos que foram mais auditados no período de 2005, e com todo o universo de auditores da CGM, ou seja 21 auditores. Ressalta-se que, são aos gestores que os auditores se reportam, sendo a eles encaminhados os relatórios e as recomendações de auditoria devido a função de hierarquia no órgão.

Na segunda etapa da coleta de dados, realizada no período de maio a junho de 2006, novos instrumentos foram elaborados, de modo a centrar os questionários no processo de institucionalização da CGM e, em especial, de sua atividade de auditoria. Foram aplicados questionários a uma amostra de quinze auditores da CGM, tendo como critério aqueles que estão a mais tempo na CGM. Foram, então, consideradas variáveis-chave relacionadas à temática da institucionalização, inspiradas no modelo analítico de Esman e Blaise (1966 apud SOUZA, 2003) e Huntington (1965): Liderança; Recursos/Estrutura Interna; Vínculos e Fatores Críticos.

As entrevistas, no Apêndice A, foram divididas em 3 blocos de perguntas abertas, realizadas com os seguintes sujeitos:

- O então assessor-chefe do Município, Sr. Inocêncio Rodrigues Uchôa;
- O ex-gerente da célula de auditoria de gestão da CGM, Sr. Antônio Pádua Barbosa Vieira; e

- O ex-assessor técnico da CGM, o Sr. Cláudio César Magalhães Martins.

No primeiro bloco, aborda-se o início do processo de implantação da CGM em Fortaleza, as pessoas que participaram deste processo e os elementos que motivaram a sua criação. No segundo bloco, explora-se a definição da missão e os objetivos da CGM, a visão externa e interna da CGM, a sua integração com os demais órgãos da Prefeitura Municipal de Fortaleza (PMF), e sua credibilidade frente aos seus usuários. No terceiro bloco, é feito um apanhado das dificuldades enfrentadas pela CGM e as melhorias que ainda podem ser feitas nela.

Os questionários foram desenvolvidos com perguntas fechadas, destinados à gestores dos órgãos da Prefeitura Municipal de Fortaleza (PMF) que mais solicitam ou foram alvos de auditoria da CGM no período de 2005, Apêndice B, e aos 21 auditores da CGM, Apêndice C. No apêndice D apresentar-se-á o segundo questionário aplicado a quinze auditores da CGM, onde utilizou-se a escala de Likert, objetivando obter-se um maior rigor na apuração dos resultados dos respondentes.

#### 4.3. SUJEITOS DA PESQUISA

Numa metodologia de base qualitativa, o número de sujeitos que virão a compor o quadro de respondentes dificilmente é determinado a priori. Esta questão depende não apenas da qualidade e profundidade das informações obtidas em cada depoimento, mas também do grau de recorrência e divergência destas informações. A coleta de dados foi explorada até se atingir o chamado ponto de saturação, ou seja, quando o material de análise mostra-se denso e consistente e já é possível identificar padrões e criar sistemas classificatórios ou categorias de análise. Eventualmente, pode-se retornar ao campo para esclarecer perspectivas ou investigar pontos que se mostraram significativos.

De todo modo, para definir os sujeitos relevantes, faz-se necessário ter uma visão ampla das organizações em foco, considerando-se, obviamente os

objetivos da pesquisa. Quanto à estrutura administrativa da PMF, ressalta-se que ela é composta por 13 (treze) órgãos de administração direta (Gabinete da Prefeita), Gabinete do Vice-Prefeito, SEFIN, SAM, SDE, SEPLA, SMS, SEDAS, SEINF, SEMAM, PGM, CGM e as Secretarias Executivas Regionais, composta por 6 (seis), quais sejam: SER I, II, III, IV, V e VI e 10 (dez) órgãos de administração indireta (IJF, IMPARH, IPM, FUNCİ, FUNCET, IPEM, ETTUSA, CTC, AMC e EMLURB) que englobam autarquias, fundações, empresas públicas, sociedade de economia mista, além de 03 órgãos colegiados (COPAM, CPE, Comitê Municipal de Informática); órgãos colegiados intersetoriais e fundos especiais.

A pesquisa foi desenvolvida com 20 (vinte) gestores dos seguintes órgãos Prefeitura Municipal de Fortaleza, sendo 15 (quinze) da administração direta: SEFIN, SAM, SDE, SEPLA, SEDAS, SEMAM, SMS, SEINF e CGM, e as 6 (seis) Secretarias Regionais Executivas (SER): I, II, III, IV, V, VI e 5 (cinco) da administração indireta: IJF, IMPARH, FUNCİ, AMC e EMLURB, conforme demonstrado no quadro 5, tendo como gestores:

**Quadro 5:** Gestores integrantes da coleta de dados da pesquisa em foco. Fortaleza – CE, 2006

<b>ORGÃO</b>	<b>NOMEAÇÃO</b>	<b>GESTOR</b>
<b>ADMINISTRAÇÃO DIRETA</b>		
SEFIN	Secretário	Alexandre Sobreira Cialdini
SAM	Secretário	Alfredo José Pessoa de Oliveira
SDE	Secretário	José de Freitas Uchoa
SEPLA	Secretário	José Meneleu Neto
SEDAS	Secretária	Ana Maria de Carvalho Fontenele
SEMAM	Secretária	Daniela Valente Martins
SMS	Secretário	Luiz Odorico Monteiro de Andrade
SEINF	Secretário	Luciano Linhares Feijão
CGM	Assessor Chefe	José Aroldo Cavalcante Mota
SER I	Secretário	Mariano Araújo de Freitas
SER II	Secretário	Rogério de Alencar Araripe Pinheiro
SER III	Secretário	Raimundo Marcelo Carvalho da Silva
SER IV	Secretário	Francisco José Pinheiro
SER V	Secretário	Luiz Antônio Oriá Fernandes

SER VI	Secretário	Paulo Barreto Ribeiro Mindêllo
<b>ADMINISTRAÇÃO INDIRETA</b>		
IJF	Superintendente	Francisco Wandemberg Rodrigues dos Santos
IMPARH	Presidente	José Acrísio de Sena
FUNCI	Presidente	Glória Maria dos Santos Diógenes
AMC	Presidente	Flávio Eduardo de Patrício Ribeiro Júnior
EMLURB	Presidente	Antônio Ronivaldo da Silva Maia

A CGM é composta por 21 auditores (sendo 7 auditores administrativos e 14 auditores de gestão e controle de preços). A pesquisa utilizou-se na primeira etapa da coleta de dados de todo o universo do quadro de auditores da CGM e na segunda etapa utilizou-se de uma amostra de quinze auditores.

#### 4.4 TÉCNICAS DE ANÁLISE DOS DADOS

A pesquisa qualitativa é capaz de fornecer dados de grande significação, contudo, a análise destes dados é sempre um desafio. Segundo Yin (2001, p. 131), a análise de dados consiste em:

Examinar, categorizar, classificar ou recombinar as evidências tendo em vista as preposições iniciais do estudo, realizando inicialmente uma estratégia analítica geral que reduza as dificuldades analíticas potenciais e posteriormente, aplicando técnicas dominantes como adequação ao padrão, construção de explanação, análise de séries temporais e modelos lógicos de programas.

Neste trabalho, como técnica principal de análise dos dados, a categorização, que faz parte da análise de conteúdo (CABRAL, 2001). Conforme Bardin (1997), mais do que um instrumento, a análise de conteúdo é um conjunto de técnicas e procedimentos marcado por uma grande disparidade de forma e adaptável a um amplo campo de aplicação. Ela tem dois objetivos básicos: assegurar-se do conteúdo de uma mensagem e enriquecer a leitura e com isso aumentar a produtividade ou compreensão por meio de um olhar profundo.

Conforme Cabral (2001), a técnica de categorização requer que o material coletado seja organizado e classificado conforme critérios ou variáveis flexíveis, mas

previamente definidos, de acordo com os objetivos da pesquisa. As variáveis a serem consideradas estão definidas no segmento anterior. Ressalta-se que este é um árduo processo de construção, que pressupôs tanto uma intensa e recorrente atividade manual, quanto capacidade analítica e afinidade com a literatura pertinente.

A qualidade das interpretações a serem construídas dependeu do conhecimento, da sensibilidade e da capacidade do analista de operar conceitos e construtos do referencial teórico, estabelecendo e desocultando vínculos. A análise requereu reflexão crítica, mas também pressupôs uma longa imersão no material de leitura. Adicionalmente, utilizou-se programas e aplicativos da informática, como o software Excel para a elaboração de figuras, gráficos e quadros, apresentando sínteses de aspectos relevantes da situação estudada.

## **5. A CONTROLADORIA GERAL DO MUNICÍPIO DE FORTALEZA: ANTECEDENTES, CRIAÇÃO, EVOLUÇÃO E INSTITUCIONALIZAÇÃO**

Este capítulo tem por objetivo apresentar uma síntese do processo de institucionalização do órgão Controladoria Geral do Município de Fortaleza. De modo a possibilitar uma compreensão mais ampla deste processo, toma-se como ponto de partida a apresentação dos antecedentes legais no contexto macro que, direta ou indiretamente, levaram à criação da CGM. Para iniciar esta discussão, julgou-se apropriado apresentar uma breve discussão acerca das especificidades da gestão pública, em oposição à privada, a partir da discussão da atividade de controle, em função da relevância da mesma para qualquer organização.

Quer na esfera pública ou na privada, o controle é uma das funções clássicas da administração, sendo precedido pelas atividades administrativas de planejamento, organização e coordenação que, conjuntamente compõem o processo administrativo. Como ressaltado por Pires, Sobrinho e Teixeira (2005, p. 16), “na administração pública, esta função é mais abrangente e necessária em virtude do dever de prestação de contas a que todo ente estatal está submetido”.

Para obter melhor controle, as organizações fazem uso da contabilidade gerencial que, sendo multidisciplinar propicia não apenas o registro dos fatos contábeis, mas também permite que seja gerada uma série de informações, que substanciam o processo decisório e criam condições para que as organizações se desenvolvam de maneira estratégica.

Segundo Andrade (2002, p. 23), “um grande diferencial do ramo da contabilidade privada para o ramo da contabilidade pública é que, enquanto na área privada pode-se fazer tudo que a lei não proíbe, na pública permite-se realizar somente aquilo que a lei determina”. Na esfera pública, os gestores têm suas ações vinculadas a instituições formais, tais como leis, decretos e emendas. Na esfera privada, a gestão guia-se por normas internas estabelecidas de forma a não colidir

com a legislação vigente. Ademais, a gestão pública se diferencia da privada porque não tem como objetivo principal o lucro e sim cuidar das operações das entidades governamentais.

A diferença central, segundo Lembo (2005), é a visão dos gestores que, na esfera pública deve ter uma compreensão melhor do direito administrativo, enquanto, na esfera privada, além de uma visão de mercado, necessita também do conhecimento próprio das empresas. Não obstante as diferenças, as organizações públicas e privadas, como ressalta Fontes Filho (2003), guardam semelhanças importantes. A separação propriedade e gestão, que gera os denominados problemas de agência, os mecanismos de definição de responsabilidades e poder, o acompanhamento e o incentivo na execução das políticas e objetivos definidos, por exemplo, são problemas comuns.

Em termos das especificidades da administração pública, ressaltam-se seus princípios, abordadas no art. 37 da CF, com nova redação dada pela Emenda Constitucional nº 19 de 1998:

- **Princípio da Legalidade:** o administrador público só pode fazer o que a lei autoriza. Já o privado pode fazer o que a lei não proíbe.
- **Princípio da Impessoalidade:** o administrador público deve agir de forma imparcial, isto é, sem favoritismo e sem perseguição.
- **Princípio da Moralidade:** não basta que o ato administrativo esteja autorizado por lei. É necessário, ainda, que o administrador o pratique em conformidade com a moralidade administrativa, isto é, de acordo com os princípios éticos.
- **Princípio da Publicidade:** consagra o dever administrativo de manter plena transparência nos atos dos governantes. Não pode haver em um Estado Democrático de Direito, no qual o poder reside no povo, ocultamento aos administrados dos assuntos que a todos interessam. O art. 5º, no inciso XXXIII, garante ao cidadão o direito exigir do poder público informações de seu interesse particular ou de interesse geral.

- **Princípio da Eficiência:** introduzido pela EC-19/98 procura transformar o comportamento da administração pública brasileira que consome um montante significativo dos recursos (humanos, financeiros, políticos, etc.) internamente, para uma administração que tenha como foco o cidadão. Desta forma, passe a mensurar seus resultados, isto é, quanto das demandas e/ou dos problemas da sociedade estão sendo resolvidos ou, ao menos, amenizados.

Segundo abordado por Silva (2005), abstraindo-se divergências terminológicas, é sabido que, em regra, os atos administrativos exteriorizam os seguintes atributos: presunção de legitimidade, imperatividade, exigibilidade e executoriedade, e são esses atributos que diferenciam os atos administrativos dos do particular:

- **Presunção de Legitimidade:** presumem verdadeiros e conformes o Direito, até prova em contrário. Ressalta-se ser comum a todos os atos administrativos;
- **Presunção de Imperatividade:** atos administrativos se impõem a terceiros, independentemente de sua vontade ou concordância, isto é, o Poder Público pode editar provimentos que interferem na esfera jurídica de outras pessoas (física ou jurídica), constituindo-as unilateralmente em obrigações;
- **Presunção de Exigibilidade:** é o atributo pelo qual se impele à obediência, ao atendimento da obrigação já imposta, sem necessidade de recorrer ao Poder Judiciário para induzir o administrador a obedecer ao ato administrativo.
- **Presunção de Executoriedade:** utilizada em determinadas condições, é a qualidade pela qual o Poder Público pode compelir materialmente o administrador, sem precisão de buscar previamente as vias judiciais, ao cumprimento da obrigação que impôs e exigiu.

Ademais, a administração pública deve observar as seguintes leis: 4.320 de 1964, 8.666/93 (licitações e Contratos Administrativos); 4.320/64 (Lei de Finanças Públicas); LC 101/00 – Lei de Responsabilidade Fiscal; Estatuto dos Servidores

Públicos; entre outras. A administração privada se resguarda das seguintes leis: 6.404/76 (Lei das Sociedades por Ações), Lei das Sociedades Anônimas e também pelo Código Civil, entre outros.

O fato é que, para administrar bem qualquer instituição, pública ou privada, é necessário que a organização tenha um sistema de controle que forneça informações tempestivas e úteis. Em muitas organizações modernas, esse sistema de informações é gerenciado pelo setor/órgão denominado Controladoria que, apesar de ser um termo de difícil definição, implica, como afirma Slomski (2005, p.15), “a busca pelo atingimento do ótimo em qualquer ente, seja ele público ou privado, e o algo mais, procurado pelo conjunto de elementos que compõem a máquina de qualquer entidade.” Quanto maior a entidade, mais complexa tende a ser sua estrutura administrativa, conseqüentemente, mais sofisticados os seus controles.

## 5.1. OS PRINCÍPIOS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Na administração pública, o controle é determinado pela legislação que lhe é pertinente, tal como se vê na Constituição da República, na Lei No. 4.320/64, na Lei de Responsabilidade Fiscal e, evidentemente, nas Constituições Estaduais e Leis Orgânicas Municipais.

Com o advento da Lei N°. 4.320/64, as esferas governamentais viram-se na obrigação de ajustarem suas respectivas organizações contábeis à nova sistemática, dando-lhes, se não de todo, pelo menos em parte, uma forma de sistema de controle. Conforme o art. 75 da referida, que traduz o controle da administração pública, o controle da execução orçamentária compreenderá:

- I – a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;
- II – a finalidade funcional dos agentes da administração responsáveis por bens e valores públicos;
- III – o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

Decreto-Lei 200/67 no art. 6º estabeleceu que as atividades da Administração obedeceriam aos princípios fundamentais do planejamento, coordenação, descentralização, delegação de competência e controle. Quanto ao controle, o art. 13º aborda que seria exercido em todos os níveis e em todos os órgãos, compreendendo o controle pela chefia competente, pelos órgãos próprios de cada sistema e pelos órgãos do sistema de contabilidade e auditoria. O art. 23º traz que cada Ministério passou a ter sua inspetoria de finanças, como órgão setorial do sistema de administração financeira, contabilidade e auditoria, cujo órgão central era a Inspetoria-Geral de Finanças do Ministério da Fazenda.

A atuação do controle na administração pública deve estar baseada nos princípios constitucionais enumerados no artigo 37 da CF/88, com a nova redação dada pela Emenda Constitucional nº. 19 de 04 de junho de 1998, conhecida como a Emenda da Reforma Administrativa de 1998:

Art. 37 – A administração pública direta ou indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados e dos Municípios obedecerá aos princípios da **legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência** (grifo nosso).

Desta forma, os atos administrativos do governo devem estar imbuídos destes princípios e voltados para o interesse público. Castro e Garcia (2004, p. 65-66) fazem os seguintes conceitos para estes princípios:

- a) **Da legalidade:** difere da vida privada, onde tudo é permitido, menos o proibido, na área pública nada é permitido, exceto o regulamentado legalmente. Ao assumir um cargo público, a pergunta correta do Administrador não pode ser onde está escrito que não posso agir desta ou daquela forma, mas como ter segurança de que o ato que vai praticar está definido em norma clara ou amparado por parecer de especialista em direito. A legalidade, então, significa que o administrador público está sujeito aos mandamentos da lei e às exigências do bem comum, e deles não pode afastar-se ou desviar-se, sob pena de praticar ato inválido e expor-se à responsabilidade disciplinar, civil e criminal, conforme o caso.
- b) **Da impessoalidade:** esse princípio tem como característica principal o fato de que o ente em nome do qual o administrador age é o Estado. Portanto, é esta a figura principal e não a pessoa de seu administrador. Como consequência, este princípio veda a autopromoção, e a Constituição incorporou, no § 1º do art. 37, proibição de que não constem nomes, símbolos ou imagens que caracterizem a promoção pessoal em publicidade de atos, serviços ou campanhas feitas com dinheiro público. O que está reconhecido neste princípio é que as realizações não são da autoridade pública, mas da entidade pública.

- c) **Da moralidade:** alguns autores discordam quanto à natureza do princípio, pois o consideram absorvido pelo da legalidade. Outros o consideram autônomo, defendendo que, em matéria administrativa, sempre que se verificar que o comportamento da Administração, mesmo em consonância com a Lei, ofende a moral, os bons costumes, as regras de boa alimentação, os princípios de justiça e equidade, a idéia comum de honestidade, estará havendo ofensa ao princípio da moralidade administrativa. O princípio refere-se, portanto, à disciplina interna da administração, enquanto o da legalidade alcança a moral institucional, no âmbito do Poder Judiciário.

A concretização desse princípio dá-se em diversos pontos da Constituição. O § 4º do art. 37 postula que os atos de improbidade administrativa importarão a suspensão dos direitos políticos, a perda da função política, a indisponibilidade dos bens e o ressarcimento ao erário, na forma e gradação previstas em lei, sem prejuízo da ação penal cabível. O princípio da moralidade trouxe como consequência a possibilidade de aumento do controle sobre a atividade administrativa.

- d) **Da publicidade:** refere-se à divulgação oficial dos atos administrativos, ressalvadas as hipóteses de sigilo previstas na Constituição. A publicidade sempre foi vista como um princípio administrativo, porque se entende que o Poder Público, por ser público, deve agir com maior transparência possível, a fim de que os administrados tenham, a toda hora, conhecimento de que os administradores estão fazendo. Entretanto, a publicidade não é um requisito de forma do ato administrativo, não é elemento formativo do ato; é requisito de eficácia e moralidade. Em princípio, todo ato administrativo deve ser publicado, porque pública é a Administração que o realiza. O princípio da publicidade dos atos e contratos administrativos, além de assegurar seus efeitos externos, visa propiciar conhecimento e controle pelos interessados diretos e pelo povo em geral.
- e) **Da eficiência:** a eficiência, para os administradores, é otimização de meios. Recorde-se que o administrador público é obrigado a agir tendo como parâmetro o melhor resultado. Na primeira dimensão do princípio da eficiência, insere-se a exigência de economicidade, sendo o desperdício a idéia oposta imediata. Trata-se da eficiência como qualidade da ação administrativa que maximiza recursos na obtenção de resultados previstos. O princípio da eficiência pode ser equiparado ao princípio tradicional da boa administração. Na administração pública, esse princípio veio reforçar a tese de que não basta ao administrador atuar apenas de forma legal e neutra, é fundamental que atue com alto rendimento, maximizando a relação benefícios/custo. Compras de material hospitalar para 30 anos com perda do prazo de validade, construção de obras faraônicas, contratações em excesso são provas de que o princípio é útil e poderá ser invocado em diversas situações para responsabilizar autoridades irresponsáveis e levianas na gestão da coisa pública.

Aos cinco princípios apresentados acima, se somam outros que merecem igualmente consagração constitucional. Alguns, por constarem expressamente na Carta, embora não sejam mencionados no art.37; outros, por estarem abrigados pelos princípios citados de forma lógica; e por fim, princípios que são decorrências do Estado de Direito e, pois, do sistema constitucional como um todo (MELLO,

2002). Além dos princípios fundamentais da administração pública, tanto expressos como tácitos, merecem destaque, economicidade, eficácia, efetividade e qualidade do serviço prestado, advindos das necessidades daqueles que compõem a sociedade.

Nas entidades governamentais, em função do disposto no artigo 74 da Constituição da República, e da Lei de Responsabilidade Fiscal, a organização dos sistemas de controle tem por fim avaliar o desempenho governamental na execução do plano plurianual e do orçamento nos aspectos da eficiência, da eficácia e da efetividade.

Segundo a Instrução Normativa nº16/91-DTN, o conceito de economicidade, eficiência e eficácia podem ser assim entendido:

**-ECONOMICIDADE:** operacionalidade ao mínimo custo possível. Administração correta dos bens, boa distribuição do tempo, economia de trabalho, tempo e dinheiro, etc., redução dos gastos num orçamento. Em resumo, é a administração prática e sistemática das operações de uma entidade, projeto ou empresa pública, assegurando custos operacionais mínimos ao realizar as funções que lhe são atribuídas.

**-EFICIÊNCIA:** rendimento efetivo sem desperdício desnecessário. A consecução das metas e outros objetivos constantes de programas de maneira sistemática, contribuindo para minimizar os custos operacionais, sem diminuir o nível, qualidade e oportunidade dos serviços a serem oferecidos pela entidade, projeto ou empresa pública.

**-EFICÁCIA:** considera-se eficaz a administração, plano projeto ou entidade que, na consecução de seus objetivos, consegue os efeitos necessários, ou seja, atinge as metas a que se propôs.

O princípio da eficiência é definido por Meireles (2005, p. 94) como "o mais moderno princípio da função administrativa", garantindo a presteza, perfeição e rendimento funcional da atividade desempenhada. Este princípio proveio, em nosso ordenamento constitucional, por meio da Emenda Constitucional nº. 19/98, pela qual se deu a reforma administrativa de 1998, que o incorporou ao texto primitivo da Constituição de 1988 (art. 37, caput), onde segundo Bulos (2002, p. 566), "o princípio da eficiência trouxe mudanças profundas no dia-a-dia da administração pública".

O termo eficiência traduz a idéia de presteza, rendimento funcional, responsabilidade no cumprimento de deveres impostos a todo e qualquer agente público. Seu objetivo é a obtenção de resultados positivos no exercício dos serviços públicos, satisfazendo as necessidades básicas dos administrados. Conforme Moraes (1999, p. 293), o princípio da eficiência

[...] é aquele que impõe à Administração direta e indireta e a seus agentes a persecução do bem comum, por meio do exercício de suas competências de forma imparcial, neutra, transparente, participativa, eficaz, sem burocracia e sempre em busca da qualidade, primando pela adoção dos critérios legais e morais necessários para melhor utilização possível dos recursos públicos, de maneira a evitar-se desperdícios e garantir-se uma maior rentabilidade social. Note-se que não se trata da consagração da tecnocracia, muito pelo contrário, o princípio da eficiência dirige-se para a razão e fim maior do Estado, a prestação dos serviços públicos essenciais à população, visando a adoção de todos os meios legais e morais possíveis para a satisfação do bem comum.

A eficiência da ação administrativa é efetivamente comprovada quando o ato administrativo é materialmente aplicado, onde os titulares da administração pública devem comprometer-se com este princípio para conseguir gerir de maneira eficaz o órgão ao qual lhes fora destinado à direção. Essa determinação constitucional visa dotar a administração pública dos instrumentos necessários à obtenção da economicidade, da eficiência, da eficácia e da qualidade do serviço prestado no trato ou na gestão dos recursos públicos postos à sua disposição.

O conceito de eficácia diz respeito à capacidade de realização de produtos, bens ou serviços. Já eficiência é um conceito ligado à aplicação dos métodos com o fim de que os recursos sejam aplicados de forma racional. Como ressalta Fekete (2004), eficiência está relacionada aos meios; eficácia, aos fins. Valeriano (2001, p. 4) distingue eficiência da eficácia, definindo a primeira como “a capacidade de utilizar economicamente os recursos” e a segunda como “a capacidade de alcançar um objetivo”. Para tanto, é preciso que exista um planejamento das ações, sob pena de não haver indicadores precisos dessas métricas.

Segundo Cury (2000, p. 22), a eficácia é atingida quando os produtos são atingidos conforme o programado e a eficiência é alcançada quando os insumos são manipulados de forma adequada para atingir os produtos. Já a efetividade é o termo

adotado para traduzir o comportamento gerencial que, manipulando os insumos de forma adequada (eficiente), atinge os produtos conforme o programado (eficaz) com valor social, isto é, tendo tais produtos ampla aceitação no mercado.

A efetividade traduz-se como o impacto trazido pelo resultado obtido por suas decisões. Difere da eficácia, pois esta apenas indica se o objetivo programado foi atingido, enquanto aquela se preocupa em apontar se houve uma melhora na prestação do serviço, sendo traduzida pelo impacto causado pela ação adotada. Efetividade é a soma da eficiência e da eficácia ao longo do tempo (ARAÚJO, 2004).

A qualidade na prestação dos serviços converge para a eficiência nos gastos, transparência dos custos, responsabilização dos agentes públicos no gerenciamento dos recursos públicos, democratização da informação, eficácia e efetividade das ações governamentais, avaliação dos resultados e, sobretudo, imparcialidade na prestação de serviços públicos.

A qualidade é a referência para a mudança e a inovação. É, ainda, a forma de conceber e implementar programas, processos e atividades, de identificar lideranças e de formar quadros profissionais, assegurando a integração de ações e a participação dos servidores. É por meio da qualidade que se busca convergir esforços objetivando alcançar a eficiência, a eficácia e a efetividade da gestão pública, estabelecida como referência na visão de futuro da Secretaria de Gestão Administrativa.

## 5.2.A REFORMA ADMINISTRATIVA DE 1998 E AS MUDANÇAS NO CONTEXTO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A necessidade de reduzir a presença do Estado na economia e a aceleração do fenômeno da globalização foram os fatores indutores neste movimento. Criaram novas necessidades e desafios para os Estados, quanto à conciliação de um modelo orientado para o mercado, de modo a garantir o seu perfeito funcionamento e atender às necessidades dos membros da sociedade, na

nova roupagem de cliente-cidadão, com a prestação de serviços de qualidade a custos mais baixos. Conforme explicita Ribeiro (1997, p. 4),

A globalização da economia e a dinâmica tecnológica exigem a modernização do aparelho do Estado, a descentralização de funções e o fortalecimento da capacidade de seu papel estratégico na promoção do desenvolvimento econômico e social.

O desenho da reforma administrativa brasileira procurou uma visão integrada da mudança na administração pública que fosse capaz de abranger as dimensões do aparato legal e normativo, da estrutura, do processo de gestão, além da cultura e do comportamento dos servidores e gerentes.

As estratégias que vieram a ser adotadas colocaram em primeiro plano os projetos de mudança legal e de estrutura, embora estas mudanças fossem entendidas de forma muito abrangente, como revisão das funções do Estado concomitante à implantação de novos modelos institucionais para a administração pública. As características da administração pública brasileira exigiam que muitas das mudanças pretendidas fossem respaldadas em leis ou atos administrativos, quando não na própria Constituição, bastante detalhada nos seus dispositivos que tratam da administração pública.

A Emenda Constitucional da Reforma Administrativa sofreu prolongada tramitação, desde agosto de 1995 até sua promulgação em agosto de 1998, preservando o desenho básico da proposta original do Governo. Muitos esforços foram dirigidos à essa mudança legal e institucional visando a reorganização da prestação de serviços pelo Estado.

A Emenda Constitucional nº. 19, de 04 de junho de 1998, trouxe a reforma administrativa, que atingiu inúmeros dispositivos, alterando-lhes não só a redação, mas produzindo profundas conseqüências na vida da Administração Pública.

A Reforma Administrativa de 1998 introduziu o princípio da eficiência aos demais princípios constitucionais enumerados no artigo 37 da CF/88, conforme exposto no bojo deste estudo, quais sejam: legalidade, impessoalidade, moralidade e publicidade. Esta reforma também trouxe os temas do fortalecimento da

capacidade de governo e melhoria da qualidade dos serviços públicos prestados aos cidadãos. Vale registrar que o princípio da eficiência já existia na legislação infraconstitucional, a exemplo do Decreto-lei n. 200/67 (arts. 13 e 25, V), da Lei de Concessões e Permissões (Lei n. 8.987/95, arts. 6º e 7º) e do Código de Defesa do Consumidor (Lei n. 8.087, arts. 4º, VII; 6º, X; e 22).

A inserção do princípio da eficiência, ao lado dos vetores clássicos da legalidade, impessoalidade, moralidade e publicidade, firmou-se no argumento de que o aparelho estatal deve-se revelar apto para gerar benefícios, prestando serviços à sociedade e respeitando o cidadão contribuinte.

Segundo Carvalho Filho (2002, p. 18), a inserção do princípio teve a pretensão de conferir direitos aos cidadãos e estabelecer obrigações efetivas aos agentes públicos, revelando o descontentamento da sociedade frente a sua antiga impotência para lutar contra a deficiência na prestação dos serviços públicos. Incluído no texto constitucional, o princípio "ao menos prevê uma maior oportunidade para os indivíduos exercerem sua real cidadania contra tantas falhas e omissões do Estado".

Para alcançar os resultados propostos, a reforma propôs uma mudança no quadro constitucional-legal, a criação de novos formatos institucionais (agências executivas e organizações sociais), a mudança da cultura burocrática para uma cultura gerencial e novos instrumentos de gestão pública.

Conforme explicita Ribeiro (1997, p. 17), as mais visíveis vantagens da Administração Pública Gerencial são: a flexibilidade, a criatividade, o incentivo às inovações, a orientação para a obtenção de resultados, a avaliação de resultados por meio de indicadores de desempenho e a autonomia na gestão com o controle de resultados a posteriori. Para Falcão e Abe (1997, p.30), em sua essência, a Administração Pública Gerencial é constituída de sete elementos básicos. São eles: Liderança, Planejamento Estratégico, Foco no Cliente, Informação e Análise, Gestão e Desenvolvimento de Pessoas, Gestão de Processos e Resultados Institucionais.

A reforma gerencial da administração pública, ao modificar substancialmente as formas de controle no interior do aparato estatal (sobre a alta burocracia e sobre as instituições públicas), dando ao mesmo tempo maior transparência às decisões administrativas (abrindo-as ao controle da sociedade, e não apenas da própria burocracia), pôde contribuir para o aumento da responsabilização dos administradores públicos. Para isto, a informação é insumo fundamental.

A diferença fundamental entre o modelo burocrático e o gerencial está na forma de controle, que deixa de se basear nos processos para se concentrar nos resultados, e na rigorosa profissionalização da administração pública. Bulos (1998, p. 71) ressalta que:

[...] dentre os inúmeros aspectos comuns às reformas administrativas, está implantação do modelo gerencial em substituição ao modelo burocrático de Estado, erigindo-se o que pode ser denominado de Administração Pública de Resultados. Esta, por sua vez, lastreia-se num modelo gerencial, bem como definir o núcleo estratégico do Estado, através da delimitação de políticas públicas e do equacionamento financeiro da máquina administrativa.

A administração pública gerencial vê o cidadão não só como contribuinte de impostos, mas também como cliente dos seus serviços. Os resultados da ação do Estado passam a ser considerados bons não porque os processos estão sob controle e são seguros, mas porque as necessidades do cidadão estão sendo atendidas.

O que preconiza a administração gerencial não é o rompimento com a administração burocrática, pois a administração pública necessita de procedimentos burocráticos, mas sim uma mudança na visão do interesse público, que deve ser centrado no cidadão e não no interesse do Estado propriamente dito. Segundo Kettl (2001, p. 79):

Os cidadãos reclamavam da burocracia estatal que não funcionava; da inflexibilidade que ninguém conseguia alterar; dos programas e organizações que se superpunham e impossibilitavam a coordenação; dos organismos públicos, que pareciam mais interessados em promover seus próprios negócios do que em servir aos cidadãos.

Verifica-se, então, que a reforma do Estado surgiu como uma resposta à ineficiência do velho modelo estatal e às demandas sociais crescentes de uma emergente sociedade democrática e plural, no final do século XX.

A atual reforma administrativa no Brasil pode contribuir não apenas para o aumento da eficiência da máquina pública, mas também para melhorar a transparência das ações do Estado, com reflexos positivos na *accountability* democrática que se quer construir. Segundo Pereira (1997, p. 42), a maior contribuição da reforma administrativa está voltada à governança, entendida como o aumento da capacidade de governo, por meio da adoção dos princípios da administração gerencial:

- Orientação da ação do Estado para o cidadão-usuário de seus serviços;
- Ênfase no controle de resultados através dos contratos de gestão;
- Fortalecimento e autonomia da burocracia no core das atividades típicas de Estado, em seu papel político e técnico de participar, junto com os políticos e a sociedade, da formulação e gestão de políticas públicas;
- Separação entre as secretarias formuladoras de políticas e as unidades executoras dessas políticas, e contratualização da relação entre elas, baseada no desempenho de resultados;
- Adoção cumulativa de três formas de controle sobre as unidades executoras de políticas públicas: controle social direto (através da transparência das informações, e da participação em conselhos); controle hierárquico-gerencial sobre resultados (através do contrato de gestão); controle pela competição administrada.

O que se procura alcançar com a reforma administrativa é uma administração eficiente, com a conseqüente prestação de serviços públicos essenciais com qualidade. Por meio de novos formatos institucionais, novos instrumentos de gestão e novas formas de controle, a reforma administrativa pretende contribuir para um processo de aprendizado político e organizacional que torne as instituições públicas mais responsáveis por seus atos. Suas propostas visam contribuir não apenas para o aumento da eficiência (obtenção de resultados), mas também para sua maior transparência (informação), talvez o mais forte pilar da *accountability* democrática.

### 5.3. A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL E A SUA CONTRIBUIÇÃO PARA A TRANSPARÊNCIA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A necessidade por uma gestão pública responsável, almejando-se controlar e conter os gastos públicos, gerando recursos para prestação de serviços à sociedade e incentivando o crescimento econômico para o desenvolvimento do país decorreu na aprovação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) ou Lei Complementar nº. 101, de 04 de maio de 2000.

A LRF, que regulamenta o artigo 163 da Constituição Federal, é um código de conduta para os administradores públicos que passam a obedecer normas e limites para administrar as finanças, prestando contas de quanto e como gastam os recursos da sociedade. É um projeto de mudança cultural para uma nova gestão pública eficiente, eficaz e transparente, na busca da eficácia administrativa, por meio da desburocratização da Administração Pública e seu conseqüente aumento de capacidade gerencial.

A LRF é um instrumento que veio reforçar a utilização de controle e trouxe uma série de regramentos sobre finanças públicas aplicáveis a União, Estados e Municípios, abrangendo o Poder executivo, o Legislativo, o Judiciário, o Ministério Público e o Tribunal de Contas. Ficando sujeito à nova lei os órgãos e os respectivos gestores e/ou ordenadores de despesa.

Esta Lei, inicialmente foi muito contestada, talvez pela falta de conhecimento de sua abrangência e benefícios a curto, médio e longo prazo. Por meio da LRF, criaram-se mecanismos de controle e de transparência fiscal, das contas públicas, mais eficientes e eficazes entre o Estado e a sociedade, onde esta se assegura na lei como forma de proteção de seus direitos e convicção de transparência na qualidade dos gastos públicos. Esta lei foi o resultado de uma cobrança da sociedade para o Estado exercer controle e demonstrar transparência em relação aos gastos públicos.

Born (2005) define que a LRF possui três eixos básicos: Planejamento, Gestão Financeira e Transparência dos atos de Gestão (*Accountability*). As novas

regras de gestão financeira da administração pública têm por objetivo criar mecanismos uniformes para redução da dívida pública, limitação dos gastos com pessoal e o acionamento de mecanismos de compensação por renúncia de receita, de forma a atingir as metas de geração de superávits para pagamento das dívidas.

A partir da Lei, o Poder Legislativo, a nível municipal, e os Poderes Legislativo e Judiciário, incluindo o Ministério Público, a nível estadual e federal, terão um maior interesse e acompanharão mais minuciosamente o desempenho da arrecadação. Havendo diminuição das receitas, em relação às metas, deverão ser limitados os empenhos, o que poderá frustrar os projetos dos demais poderes.

Foram previstas vedações ou proibições da prática de certos atos e estabelecidas sanções para Estados e Municípios que não atingirem metas ou extrapolarem os limites, além de punições aos administradores e contabilistas que se envolverem com atos ilegais ou de má gestão pública, que vão desde multa à prisão. De acordo com Nascimento (2003, p. 1) “a LRF estabelece regras, limites e diversos mecanismos de correção de desvios, com trajetórias, prazos, formas de adequação e, por último, sanções institucionais, em caso de descumprimento”.

A recente Lei 10.028, de 20/10/2000, conhecida como Lei de Crimes Fiscais, que altera o Código Penal Brasileiro, estabelece penas por desobediência a regramentos da Lei de Responsabilidade Fiscal, como suspensão de transferências voluntárias, de operações de crédito e de garantias, e pessoais, que incluem perda de cargo, inabilitação para o exercício da função pública, prisão e multa.

Carvalho e Totti (2005, p. 105) ressaltam que “a LRF cria um sistema de controle institucional múltiplo que permite que todos os Poderes estejam sujeitos igualmente ao cumprimento de regras e à fiscalização” e ainda reporta-se ao cidadão como “parte legítima para denunciar” e que “as punições, em vários sentidos, se aplicam por ação ou omissão”. Castro (2001, p. 15) faz a seguinte alusão a respeito da LRF:

Lei de finanças públicas, de natureza financeira, orçamentária, contábil e, por isso, tradutora de normas e condições de controle extremamente necessárias à implantação de um novo código de conduta, perceber-se-á a LRF, que tem

a missão irrenunciável de endireitar nosso país e as administrações Públicas, afastará a interferência política, ruínosa e ruidosa, na vida pública, porque se não houver competência, seriedade, planejamento, ações qualificadoras de agentes públicos comprometidos com a causa pública, estaremos condenados a não avançarmos para a modernidade.

Representa um importante instrumento de cidadania para o povo brasileiro, pois todos os cidadãos terão acesso às contas públicas, podendo, assim, manifestar abertamente sua opinião, com o objetivo de ajudar a garantir sua boa gestão, fazendo-os vencer os vícios políticos e os comodismos. Favorece-se, assim, a redução de custos, por meio da prevenção de riscos e correção de desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, melhorando o aproveitamento dos recursos e, conseqüentemente, prestando serviços de qualidade à comunidade.

#### 5.40 PROCESSO DE INSTITUCIONALIZAÇÃO DA CGM DE FORTALEZA

Em 1990, devido à necessidade de se conhecer como se encontravam os controles nos órgãos municipais nas áreas de recursos de material, patrimônio e humanas, o então secretário da Secretaria de Administração do Município de Fortaleza (SAM), Dr. João Melo lançou, dentre os servidores da prefeitura, uma seleção interna para um curso de auditoria, a fim de qualificar um grupo para exercer auditoria na prefeitura de Fortaleza nas áreas citadas acima.

A auditoria não visa fiscalizar ou punir os órgãos. Ela tem um caráter educativo e corretivo nas ações que se mostrarem improbitivas. Por meio das informações advindas dos auditores, os gestores poderão tomar conhecimento da real situação do controle interno do seu órgão, podendo tomar decisões assertivas, a fim de obter um melhor resultado das aplicações dos recursos públicos.

O curso destinado a formar auditores capacitados deu início na SAM no dia dez de setembro de 1990, resultando em uma seleção de treze auditores capacitados a exercer a função ora citada. Em novembro do mesmo ano, iniciou-se um estágio onde somente após a Reforma da Prefeitura de Fortaleza de 1991 assumiram a função de auditores, no qual foi criado um quadro de dez auditores alocados à SAM.

O município de Fortaleza até aquela referida data não dispunha de um órgão de controle interno atuante e capacitado a prestar assessoria aos gestores dos órgãos municipais com o objetivo de auxiliá-los na tomada de decisão. Faz mister lembrar que a Secretaria de Finanças de Fortaleza (SEFIN) já desenvolvia auditoria na área contábil e financeira no município, ficando as demais áreas sem apoio.

A Reforma Administrativa de 1998, ou Emenda Constitucional n°. 19, de 04 de junho de 1998, que veio determinar a utilização de técnicas gerenciais modernas a serem aplicadas na estrutura do Estado, e a aprovação da Lei de Responsabilidade Fiscal, ou Lei Complementar n° 101, de 04 de maio de 2000, que veio incorporar aos costumes político-administrativos a preocupação com os limites de gastos pelos administradores públicos municipais, estaduais e federais, trouxeram à tona à busca pela transparência e eficiência na aplicação dos gastos públicos.

A referida lei buscou regulamentar o artigo 163 da Constituição Federal e introduziu o conceito de gestão fiscal responsável. A idéia que deu origem a referida lei foi apresentada pelo Governo Federal no auge da crise fiscal brasileira, em novembro de 1997. A partir da aprovação do projeto de lei, todos os orçamentos públicos deverão apresentar *superávit* primário. Assim, espera-se que as histórias de *déficits* nos orçamentos públicos sejam extintos, em razão deste novo sistema de monitoramento e responsabilização.

Nesse contexto, tanto a Reforma Administrativa de 1998, como a LRF/2000 vieram produzir um forte impacto quanto ao controle global da arrecadação e execução dos orçamentos públicos, além de introduzir a preocupação das ações empreendidas pelo gestor da “coisa” pública, destacando especial atenção ao grau de aderência ao interesse público.

A partir de então, no mesmo ano da aprovação da LRF, foi criada a Lei n° 10.028 em 19 de outubro de 2000, visando aplicar penalidades aos infratores da lei anterior, prevendo inclusive penas de reclusão em caso de desobediência aos preceitos desta lei.

Ainda no ano de 2000, por pressões externas e internas que circundavam o campo organizacional da PMF, onde a população aspirava e exigia transparência nas contas públicas e nos atos dos governantes, qualidade na prestação dos serviços, eficiência nos gastos e redução nos custos, responsabilização dos agentes públicos no gerenciamento dos recursos públicos e democratização da informação, em 21 de março de 2000, o então Prefeito de Fortaleza Dr. Juraci Vieira Magalhães, designou por meio do ato nº 1.526/2000 uma Comissão Municipal de Controle de Custo e Informações Gerenciais, vinculada à Secretaria da Ação Governamental, passando a vigorar a partir de 03 de março de 2000.

A referida comissão teve os seguintes integrantes, conforme ato nº 1526/2000: José Martins Mayrink (Coordenador), Ricardo Régis Saunders Duarte (Assessor Técnico); Cláudio César Magalhães Martins (Assessor Técnico); Luiz Carlos Sampaio Cavalcante (Assistente Técnico) e Fátima Maria Enéas de Vasconcelos (Assistente Técnico). O objetivo central dessa comissão era criar um órgão de Controladoria na Prefeitura Municipal de Fortaleza.

O projeto de Lei instituindo a Controladoria Geral do Município de Fortaleza foi encaminhada ao ex-prefeito de Fortaleza Dr. Juraci Vieira Magalhães, em 07 de fevereiro de 2001 pelo coordenador da referida comissão, o Sr. José Martins Mayrink.

A Controladoria Geral do Município de Fortaleza não pretendia controlar os órgãos públicos municipais, já que cada gestor tem autoridade para controlar sua área e se responsabiliza por seus resultados, mas visaria prestar assessoria no controle interno de cada órgão auxiliando os gestores na tomada de decisões. Assim, buscava evitar que os gestores causassem desperdícios e/ou desvios ao erário, promovendo o interesse comum.

Em 26 de dezembro de 2001, a Prefeitura Municipal de Fortaleza, sancionou a Lei Municipal nº 8.608, que dispunha da nova organização administrativa da Prefeitura municipal, adequando-se sempre aos preceitos da LRF. Esta lei introduziu a Controladoria Geral do Municipal de Fortaleza- CGM definida conforme traz o art. 20:

Art.20- Órgão de assessoramento do Prefeito, tem por finalidade a coordenação, execução e avaliação de auditorias de Gestão e de Sistemas: dos Controles Contábeis; do Controle de Preços; do Controle e Prestação de Contas de Convênios e Contratos e do Sistema de Informática, em consonância com as políticas e diretrizes formuladas pela Administração Municipal.

Considerando como órgão de controle interno municipal, a Controladoria tem por finalidade garantir informações adequadas ao processo decisório, colaborando com os gestores na busca da eficácia gerencial, tendo como competências, de acordo com o art.21 da Lei nº 8.608/01:

- I. Elaborar normas e instruções e definir procedimentos necessários à execução, acompanhamento e controle das atividades referentes aos Sistemas de responsabilidades da CGM;
- II. Realizar auditoria em projetos de investimentos do Município;
- III. Emitir relatórios conclusivos de auditoria e controladoria para o gestor maior do Município e Secretários ou órgãos interessados;
- IV. Acompanhar em conjunto com a SEPLA, a elaboração da proposta orçamentária e coordenar a aplicação dos recursos inerentes aos sistemas de responsabilidade da CGM, constantes do Plano Plurianual e do Orçamento Anual do Município;
- V. Contratar, quando julgar necessário, estudos e pesquisas para subsidiar as atividades referentes aos sistemas administrados pela CGM;
- VI. Instituir convênios e contratos com empresas prestadoras de serviços e consultorias relacionadas com os sistemas administrados pela CGM;
- VII. Coordenar, executar e avaliar as atividades de auditoria de sistemas nos diversos softwares do Município;
- VIII. Acompanhar e controlar a qualidade das informações constantes do site da Prefeitura, oferecendo o necessário suporte à SEPLA, para atualização;
- IX. Avaliar sistematicamente os resultados obtidos pela implementação de políticas nos sistemas a cargo da CGM;
- X. Participar do planejamento em articulação com a SEPLA;
- XI. Apoiar tecnicamente e orientar as Secretarias Executivas Regionais em assuntos da alçada da CGM;
- XII. Estabelecer controles e promover o acompanhamento necessário ao cumprimento da Lei Complementar Federal nº 101, de 04 de maio de 2000, que dispõe sobre a responsabilidade na gestão fiscal e realização de auditorias nos órgãos da administração pública municipal;
- XIII. Subsidiar o COPAM no desenvolvimento das atividades cometidas à Coordenadoria-Geral do Município;
- XIV. Desempenhar outras atividades correlatas.

Enquanto eram providenciadas as medidas cabíveis para implementar a CGM de Fortaleza, determinada pela Lei nº 8.608/01, foi editado o Decreto nº 11.111 de 16 de janeiro de 2002 levando a Comissão Municipal de Controle de Custo e Informações Gerenciais citada acima para junto ao gabinete do prefeito,

antes vinculada à Secretaria da Ação Governamental, agora com uma lotação de 11 (onze) funcionários.

Em 25 de fevereiro de 2002 foi instituído outro Decreto nº 11.144 que alterou para Comissão Técnica de Auditoria de Gestão e Controle de Preços além de ampliar as atribuições e o quantitativo de cargos. Logo em seguida, o decreto nº 11.271 de 24 de novembro de 2002 veio dispor sobre a finalidade, estrutura organizacional e distribuição dos cargos comissionados da Controladoria Geral do Município (CGM), e dar outras providências.

Art.3º - A estrutura organizacional básica da CGM é a seguinte:

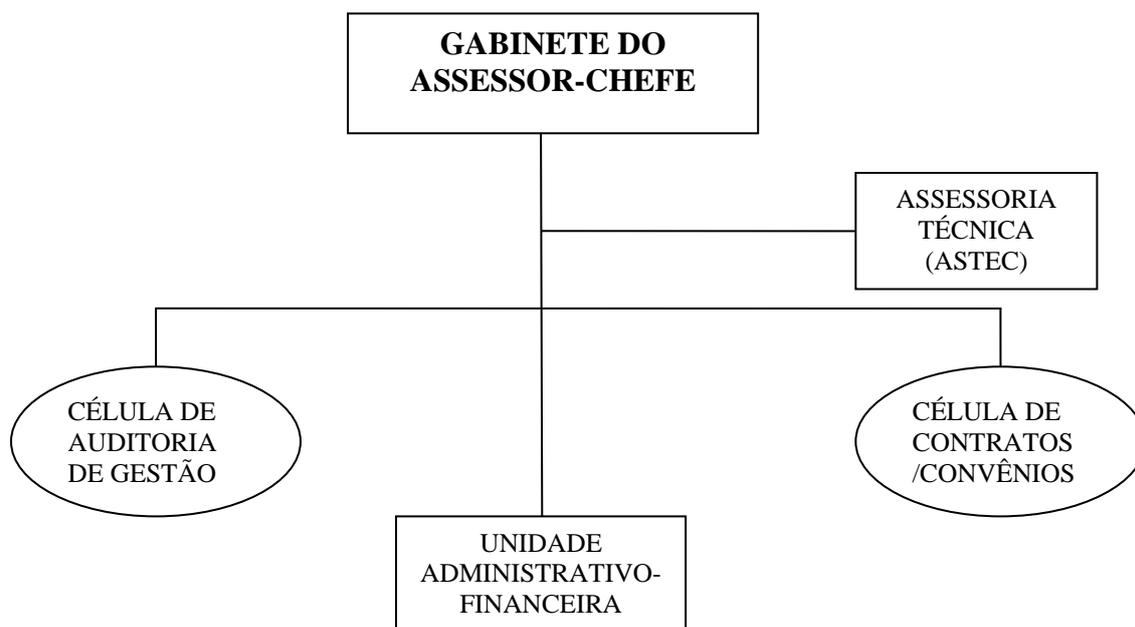
- I. DIREÇÃO SUPERIOR  
Assessor-Chefe
- II. ÓRGÃOS DE EXECUÇÃO PROGRAMÁTICA
  - 1. Célula de Auditoria de Gestão
  - 2. Célula de Contratos e Convênios
- III. ÓRGÃO DE EXECUÇÃO INSTRUMENTAL
  - 3. Unidade Administrativo-Financeira

Art.4º - O organograma representativo da estrutura organizacional da CGM é o constante do Anexo I deste Decreto.

Art.6º - A Comissão retro mencionada passa a ter a seguinte composição:

<u>Denominação do Cargo</u>	<u>Simbologia</u>	<u>Quantidade</u>
Assessor Técnico	DAS.1	03
Assistente Técnico	DAS.2	04
Auditor	DAS.2	14
Auxiliar Técnico	DAS.3	02
Encarregado de Atividades Técnicas	DNI. 1	03
<b>Total</b>		<b>26</b>

O organograma representativo da estrutura organizacional da CGM conforme o referido Decreto está exposto na figura 1, descrita abaixo:



**Figura 1:** Organograma da Controladoria Geral do Município de Fortaleza.

**Fonte:** Artigo 4º do Decreto nº. 11.271 de 24 de outubro de 2002.

Vale registrar, que todos os que fazem parte da estrutura da CGM ocupam cargos em caráter comissionado, vinculados a um governo, dificultando a excelência na execução da atividade de auditoria, pois os auditores passam a não ter autonomia, independência e continuidade nos seus trabalhos, sendo estas condições essenciais para a eficácia no desempenho de suas funções.

### 5.5O ÓRGÃO CONTROLADORIA GERAL DO MUNICÍPIO DE FORTALEZA

A Controladoria Geral do Município deve ser compreendida como o órgão administrativo que gerencia o Sistema de Informações Econômico-Financeiras, com o intuito de fornecer aos gestores municipais instrumentos que permitam a correta mensuração dos resultados econômicos e financeiros produzidos pelas atividades, com o intuito de diminuir a distância informacional entre os gestores da coisa pública e a sociedade.

Assim, pode-se verificar que este órgão exerce atividades de cunho informacional que possibilitam aos gestores, nos mais diversos aspectos que

envolvem o processo de tomada de decisões, subsídios para agirem em consonância com as estratégias determinadas para a gestão municipal. Possibilita, ainda, uma abordagem sistêmica, por meio da qual os resultados das partes juntam-se ao resultado do todo para a continuidade da prestação dos serviços à sociedade.

Pelas características peculiares da Controladoria, suas atividades são baseadas em auditorias específicas e controles regulares, visando melhorar a natureza, a transparência e a qualidade dos gastos públicos. Os instrumentos utilizados na consecução desses meios são representados primordialmente pelo Plano Plurianual, pela Lei de Diretrizes Orçamentárias e pela Lei Orçamentária Anual.

A razão de ser do órgão Controladoria está especificada em sua missão, conforme fontes obtidas de relatórios internos do órgão: “Coordenar os esforços dos órgãos que compõem o sistema governo municipal para a consecução de um resultado global otimizado na prestação de serviços à sociedade”.

Conforme o anexo I referenciado no Artigo 4º do Decreto nº 11.271/2002 e exposto no bojo deste trabalho, A CGM é composta por duas células, a célula de auditoria de gestão e a célula de contratos/convênios, uma unidade administrativo-financeira e uma assessoria técnica.

A Célula de Auditoria de Gestão tem a atribuição de planejar e coordenar os trabalhos de auditoria e as instruções sobre normas de aplicação e prestação de contas de recursos municipais. Dentre as suas funções destacam-se, conforme informações cedidas pela própria CGM:

- Auditoria de Regularidade: exercida por contadores, administradores e economistas com intuito de emitir pareceres sobre a regularidade dos atos na gestão pública municipal;
- Auditoria de Desempenho e Gestão Administrativa: exercida por administrador e contador com a atribuição de analisar o desempenho e a Gestão Administrativa em conformidade com os indicadores de desempenho determinados;

- Análise Prévia da Prestação de Contas: exercida por contador, administrador e economista com a atribuição de analisar as prestações de contas dos diversos gestores, emitindo pareceres e sugestões para adequação das mesmas às normas de preparação do balancete;
- Sistemas de Comunicação e Divulgação: exercida por profissional de Comunicação Social que tem a atribuição de comunicar amplamente e divulgar aos públicos interno e externo do Sistema Governo Municipal, em conformidade com suas necessidades, as atividades, os resultados, as modificações e demais elementos aos quais deve ser dada ampla divulgação;
- Treinamento e Desenvolvimento: exercida por profissional da área de serviço Social, Psicologia ou Pedagogia, cuja principal atribuição consiste em fornecer a todos os integrantes do Sistema Governo Municipal oportunidade de gerir suas carreiras, buscando o aperfeiçoamento e a especialização para desempenhar seus papéis de maneira adequada.

A Célula de Acompanhamento de Licitações e Contratos tem a atribuição de planejar e coordenar as ações que refletem o acompanhamento dos contratos desde a motivação à execução dos mesmos, bem como coordenar as ações de comunicação entre a CGM e os assessores jurídicos dos demais órgãos do Sistema Governo Municipal. Dentre suas funções, destacam-se, conforme informações cedidas pela CGM:

- Cadastro de Fornecedores: exercida por operador do Direito com a atribuição de monitorar em conjunto com a Secretaria de Administração (SAM), o cadastro de fornecedores do município de Fortaleza.
- Sistema de Acompanhamento de Preços: exercida por contador e estatístico com a atribuição de conhecer a formação de preços praticados pelos fornecedores de bens e serviços ao Sistema Governo Municipal por meio de evolução de preços;
- Acompanhamento de Processos Licitatórios: exercida por operador do direito com a atribuição de acompanhar os processos licitatórios a

serem executados na municipalidade desde o seu nascedouro até a efetiva realização da licitação por parte da Comissão Permanente de Licitação.

- Análise de Legalidade dos Contratos: exercida por operador do direito com a finalidade precípua de examinar as contratações e os convênios de acordo com toda legislação vigente (Lei 8.666/93 e alterações posteriores, Constituição Federal, Lei Orgânica do Município, dentre outros).

A Unidade Administrativo-Financeira tem a atribuição de supervisionar as atividades do Órgão Controladoria Geral do Município de Fortaleza: Recursos Humanos, Recursos Financeiros, Materiais e Patrimônio, Infra-estrutura e Transportes.

A Unidade Assessoria Técnica tem a atribuição de coordenar e acompanhar as atividades dos órgãos que compõem a Controladoria Geral do Município, com o intuito de detectar falhas sistêmicas e sugerir correções de rumos para o desenvolvimento dos trabalhos do órgão Controladoria.

A fim de cumprir com a missão proposta o órgão Controladoria deve exercer determinadas funções, dentre as quais se destacam, conforme informações cedidas pela CGM:

- Subsidiar o Processo de Gestão por meio de um Sistema de Informações que permita simulações e projeções sobre eventos econômicos e financeiros que envolvem o processo de tomada de decisões;
- Apoiar a Avaliação de Desempenho dos gestores e das áreas de responsabilidade, fornecendo instrumentos para essa avaliação;
- Apoiar a Avaliação de Resultados, por meio da elaboração da análise dos resultados da execução orçamentária e financeira das atividades e das áreas de responsabilidade;
- Orientar e monitorar o estabelecimento de indicadores e de padrões para a avaliação de desempenho dos gestores e de resultado das áreas de responsabilidade;

- Coordenar procedimentos contábeis e de auditoria interna para assegurar a validade das informações, exercendo o controle da legalidade dos atos dos gestores públicos do Sistema Governo Municipal;
- Gerir o Sistema de Informações, definindo a base de dados que permita a organização da informação necessária à gestão, de maneira padronizada e harmônica;
- Atender às necessidades dos Agentes Econômicos, Sociais e de Controle Institucional;
- Capacitar o pessoal nos mais diversos níveis de atuação dentro do Sistema Governo Municipal para a compreensão do seu papel junto à sociedade;
- Acompanhar o desenvolvimento dos planos para fins de detecção e correção de falhas ou redirecionamento de ações que se afastem desses planos;
- Orientar aos órgãos de forma que estes possam desenvolver ações eficazes objetivando reduzir seus custos contribuindo para o crescimento do município;
- Analisar contratos de obras e serviços;
- Revisar as rotinas administrativas de cada órgão, estabelecendo definição de responsabilidade de cada servidor, fluxogramas de documentos, e manualização de procedimentos;
- Monitorar as licitações junto à Comissão Permanente de Licitação – CPL e Comissões Especiais de Licitações;
- Acompanhar as compras junto à Comissão Permanente de Compras Centralizada e do recebimento do material adquirido;
- Emitir relatórios conclusivos de auditoria e controladoria para o gestor maior do município, secretarias e órgãos interessados;
- Elaborar, em articulação com a Secretaria de Planejamento – SEPLA, a proposta orçamentária e coordenar a aplicação dos recursos inerentes aos sistemas de responsabilidade da CGM, constantes do Plano Plurianual e do Orçamento Anual do Município;
- Subsidiar o Conselho de Orientação Político-Administrativo do Município de Fortaleza - COPAM e o Conselho de Planejamento Estratégico - CPE, no desempenho das atividades cometidas à Controladoria Geral do Município;
- Desempenhar outras atividades correlatas.

A CGM é composta por vinte e seis membros da Comissão Técnica de Auditoria de Gestão e Controle de preços e por doze membros da própria estrutura, totalizando 38 membros, conforme sumarizado no quadro 6 abaixo:

**Quadro 6:** Estrutura Organizacional e Comissão Técnica de Auditoria de Gestão e Controle de Preços da CGM de Fortaleza.

<b>ESTRUTURA ORGANIZACIONAL</b>	
<b>CARGO</b>	<b>QUANTITATIVO</b>
Assessor-Chefe	1
Coordenador de Auditoria	1
Gerente da Célula de Auditoria de Gestão	1
Gerente da Célula de Contratos e Convênios	1
Auditor Administrativo	7
Chefe da Unidade Administrativo-Financeira	1
<b>Subtotal</b>	<b>12</b>
<b>COMISSÃO TÉCNICA DE AUDITORIA DE GESTÃO E CONTROLE DE PREÇOS</b>	
<b>CARGO</b>	<b>QUANTITATIVO</b>
Assessor Técnico	3
Assistente Técnico	4
Auditor	14
Auxiliar Técnico	2
Encarregado de Atividades Técnicas	3
<b>Subtotal</b>	<b>26</b>
<b>TOTAL GERAL DE CARGOS:</b>	<b>38</b>

Fonte: Relatórios internos da CGM (2005)

A CGM tem seus focos de análise das auditorias baseadas no art. 2º da IN nº 01/97 emitida pelo Tribunal de Contas do Estado do Ceará em Fortaleza a 22 de maio de 1997 (Publicado no DOE de 09.02.1999) – Anexo A – no qual define quais serão os objetos de controle específicos das auditorias, realizadas na administração pública, mais especificamente na administração municipal, deve observar todos os objetos descritos nesta Instrução Normativa, para que haja uma amplitude de informações auxiliando o ordenador de despesas a controlar eficaz, eficiente e efetivamente a aplicação do erário municipal.

Muitos trabalhos vêm sendo desenvolvidos pela CGM, tanto no âmbito legal quanto no social no que tange às auditorias redutoras de custos. A relação sociedade e transparência dos gastos públicos é um dos princípios norteadores da CGM. Ao compararmos o ano de 2004 e o de 2005, observa-se um salto, conforme quadro 7, de aproximadamente 180% (cento e oitenta por cento) de auditorias realizadas em 2005, demonstrando um crescimento na disseminação da atividade de auditoria no âmbito da PMF e ao confrontar o objeto dessas auditorias, conforme

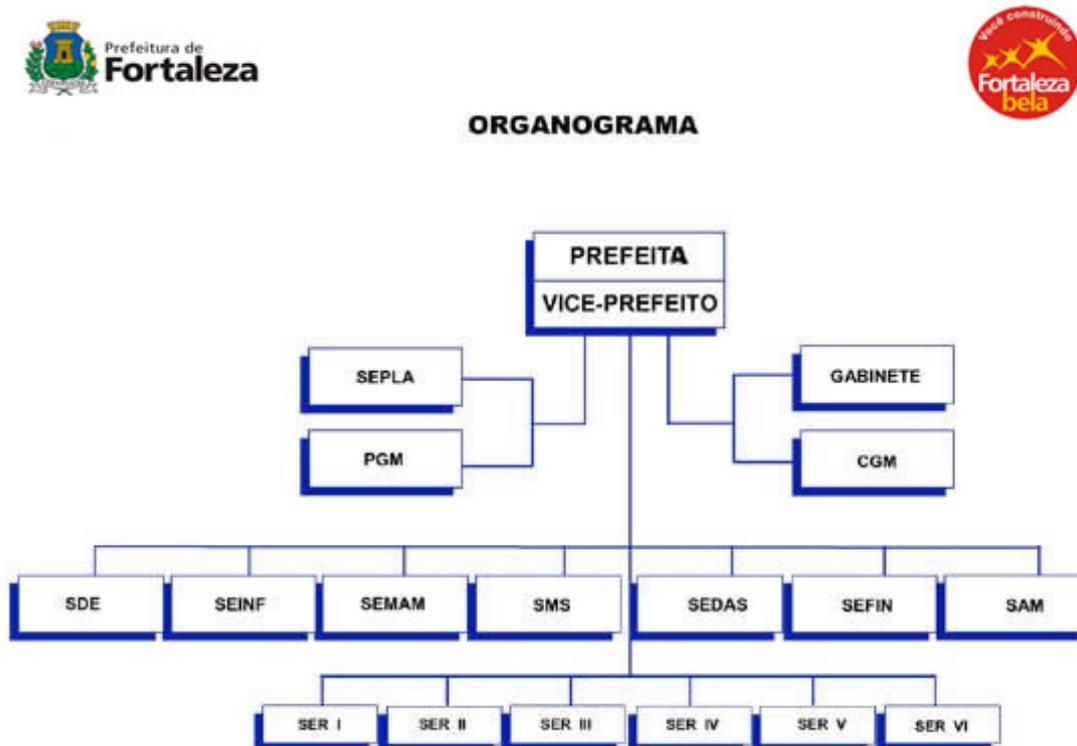
apêndice E, com algumas limitações no período de 2004, por ocasião da não localização pela CGM, dos ofícios de encaminhamento de algumas auditorias, verificaram-se semelhanças entre os dois períodos.

**Quadro 7:** Diferença das auditorias realizadas em 2004/2005

DIFERENÇA DAS AUDITORIAS REALIZADAS EM 2004/2005				
PERÍODO	2004	2005	diferença	Percentual de alavancagem
AUDITORIAS REALIZADAS	18	50	32	180%

Fonte: Relatórios anuais da CGM

No organograma da Prefeitura Municipal de Fortaleza, o órgão CGM está acima das Secretarias Executivas e demais órgãos da administração direta, ficando lado a lado com a Procuradoria Geral do Município (PGM), Secretaria de Planejamento e o gabinete da prefeita, conforme figura 2 descrito na abaixo:



**Figura 2:** Organograma da Prefeitura Municipal de Fortaleza

Fonte: Lei 8.608, de 26 de dezembro de 2001

Vale registrar que seria relevante para o município que esta hierarquia fosse realmente cumprida e aceita por todos. A CGM exerce um papel fundamental

para que o desenvolvimento do município alcance a sua excelência, porém é preciso que todos os envolvidos neste processo de crescimento dêem credibilidade e confiança a este órgão, aceitando suas recomendações e implantando-as no sistema de controle interno de cada órgão público municipal.

## **6. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS**

### **6.1 PERFIL DOS SUJEITOS PARTICIPANTES DA COLETA DE DADOS**

#### **6.1.1 Perfil dos sujeitos entrevistados**

A pesquisa utilizou-se da entrevista de três pessoas relevantes no processo de institucionalização da CGM e que desempenharam um papel estratégico na própria CGM ou em outras organizações do campo organizacional em foco. Foram realizadas no período de setembro de 2005 a janeiro de 2006, estruturadas conforme explicitadas no apêndice A.

- O ex-assessor-chefe do Município, Sr. Inocêncio Rodrigues Uchoa - Advogado, Juiz federal do trabalho aposentado, Doutorando em direito do trabalho pela Universidade de Salamanca na Espanha;
- O ex-assessor técnico da CGM, o Sr. Cláudio César Magalhães Martins - Economista, Mestre em administração contábil e financeira na FGV/EAESP;
- O ex-gerente da célula de auditoria de gestão da CGM, Sr. Antônio Pádua Barbosa Vieira - Administrador, Mestre em economia pela UFC/CAEN.

#### **6.1.2 Perfil dos sujeitos respondentes aos questionários da primeira etapa da coleta de dados: Gestores e Auditores**

Na primeira etapa da coleta de dados a pesquisa aplicou um questionário, conforme demonstrado no apêndice B, à 20 gestores de órgãos públicos municipais de Fortaleza, no período de janeiro a fevereiro de 2006, sendo 15 (quinze) da administração direta e 5 (cinco) da administração indireta, tendo como critério aqueles órgãos que foram mais auditados no período de 2005, além de que são aos gestores que os auditores se reportam, sendo a eles encaminhados os relatórios e as recomendações de auditoria devido a função de hierarquia no órgão. Neste

mesmo período foi aplicado um outro questionário, explicitado no apêndice C, a todo o universo de auditores da CGM, objetivando obter informações mais precisas e complexas.

A maioria dos gestores está na escala acima de 44 anos e os auditores distribuem-se desde a idade de 20 anos, concentrando-se entre os 45 e 54 anos, conforme descrito na tabela 1.

**Tabela 1:** Faixa etária dos gestores e auditores respondentes do questionário da 1ª etapa da coleta de dados. Fortaleza-CE, jan/fev. 2006.

Faixa	Gestor	Auditor
a) 20 a 29 anos	0	4
b) 30 a 34 anos	0	2
c) 35 a 44 anos	6	4
d) 45 a 54 anos	10	8
e) mais de 55 anos	4	3
Total	20	21

Observou-se que 25% dos gestores possuem menos de 2 anos na administração pública, diferentemente dos auditores onde aproximadamente 50% dos auditores possuem mais de 15 anos na administração pública, conforme observado na tabela 2, descrita abaixo. Esse fato ocorre por ocasião de todos os gestores municipais ocuparem cargos de chefia, sendo escolhidos pelo Ordenador de despesa do município, quando da sua gestão. Os auditores, na sua maioria, são funcionários efetivos da administração pública, porém também são vinculados à escolha do assessor-chefe do município. Isso, conseqüentemente, prejudica a excelência dos trabalhos de auditoria, devido ao rompimento na continuidade destes.

**Tabela 2:** Tempo de experiência dos gestores e auditores, respondentes do questionário da 1ª etapa da coleta de dados, na administração pública. Fortaleza- CE, jan/fev. 2006.

Faixa	Gestor	Auditor
a) menos de 2 anos	5	5
b) de 2 a 8 anos	7	6
c) de 8 a 15 anos	3	0
d) mais de 15 anos	5	10
Total	20	21

Aproximadamente 90% dos gestores respondentes possuem menos de 1,6 anos de experiência no órgãos que ora administram, haja vista a nova gestão municipal está com apenas 1,6 anos administrando Fortaleza. Dos auditores, aproximadamente 40% estão na CGM há menos de 1,6 anos, tendo em vista a grade ser composta de cargos comissionados pertencentes à nova gestão, conforme observado na tabela 3.

**Tabela 3:** Tempo de experiência dos gestores e auditores, respondentes do questionário da 1ª etapa da coleta de dados, no órgão. Fortaleza- CE, jan/fev. 2006.

<b>Faixa</b>	<b>Gestor</b>	<b>Auditor</b>
a) menos de 1,6 anos	18	8
b) de 1,7 a 5 anos	1	0
c) de 5,1 a 9 anos	0	4
d) mais de 9,1 anos	1	9
<b>Total</b>	<b>20</b>	<b>21</b>

Observa-se que aproximadamente 50% dos respondentes possuem uma pós-graduação, de acordo com a tabela 4.

**Tabela 4:** Nível de instrução dos gestores e auditores, respondentes do questionário da 1ª etapa da coleta de dados. Fortaleza- CE, jan/fev. 2006.

<b>Faixa</b>	<b>Gestor</b>	<b>Auditor</b>
a) ensino superior	5	11
b) especialização	6	9
c) mestrado	5	1
d) doutorado	4	-
<b>Total</b>	<b>20</b>	<b>21</b>

Observou-se que a designação dos gestores aos órgãos considera a formação acadêmica dos profissionais. Ratificou-se, então, a contabilidade como ferramenta fundamental nos trabalhos da Controladoria, o que fica evidenciado pelo fato de que aproximadamente 40% dos auditores são contadores, conforme observado na tabela 5.

**Tabela 5:** Formação dos gestores e auditores, respondentes do questionário da 1ª etapa da coleta de dados. Fortaleza-CE, jan/fev. 2006.

Faixa	Gestor	Auditor
a) advogado	1	2
b) engenheiro	3	1
c) médico	4	-
d) economista	7	1
e) educador	1	-
f) historiador	1	-
g) arquiteto	2	-
h) sociólogo	1	-
i) administrador	-	8
j) contador	-	9
Total	20	21

### 6.1.3 Perfil dos auditores respondentes aos questionários da segunda etapa da coleta de dados

Na segunda etapa da coleta de dados, aplicou-se um novo questionário, de modo a centrar os questionários no processo de institucionalização da CGM e, em especial, de sua atividade de auditoria, demonstrado no anexo D, onde utilizou-se de uma amostra de quinze auditores da CGM, tendo como critério aqueles que estão a mais tempo na CGM, sendo realizada no período de maio a junho de 2006.

Os auditores distribuem-se desde a idade de 20 anos, concentrando-se entre os 45 e 54 anos, conforme observa-se na tabela 6.

**Tabela 6:** Faixa etária dos auditores, respondentes do questionário da 2ª etapa da coleta de dados. Fortaleza-CE, jan/fev. 2006.

Faixa	Auditor
a) 20 a 29 anos	1
b) 30 a 34 anos	1
c) 35 a 44 anos	2
d) 45 a 54 anos	8
e) mais de 55 anos	3
Total	15

Aproximadamente 66% dos auditores possuem mais de 15 anos na administração pública, de acordo com a tabela 7.

**Tabela 7:** Tempo de experiência na administração pública dos auditores, respondentes do questionário da 2ª etapa da coleta de dados. Fortaleza-CE, maio/jun. 2006.

<b>Faixa</b>	<b>Auditor</b>
a) menos de 2 anos	1
b) de 2 a 8 anos	4
c) de 8 a 15 anos	-
d) mais de 15 anos	10
Total	15

Dos auditores, aproximadamente 60% estão há mais de 9,1 anos trabalhando como auditores, conforme observado na tabela 8. Quando a CGM ainda não existia, o trabalho de auditoria era feito no âmbito municipal com os auditores lotados na SAM e depois remanejados para a CGM quando da sua criação.

**Tabela 8:** Tempo de experiência no órgão dos auditores, respondentes do questionário da 2ª etapa da coleta de dados. Fortaleza-CE, maio/jun. 2006.

<b>Faixa</b>	<b>Auditor</b>
a) menos de 1,6 anos	2
b) de 1,7 a 5 anos	-
c) de 5,1 a 9 anos	4
d) mais de 9,1 anos	9
Total	15

Observa-se que aproximadamente 67% dos auditores respondentes possuem uma pós-graduação, conforme descrito na tabela 9.

**Tabela 9:** Nível de instrução dos auditores, respondentes do questionário da 2ª etapa da coleta de dados. Fortaleza-CE, maio/jun. 2006.

<b>Faixa</b>	<b>Auditor</b>
a) Ensino superior	5
b) Especialização	9
c) Mestrado	1
d) Doutorado	-
Total	15

Aproximadamente 47% dos auditores respondentes são contadores o que ratifica a afirmação de ser a contabilidade uma ferramenta fundamental nos trabalhos da Controladoria, conforme observado na tabela 10.

**Tabela 10:** Formação dos auditores respondentes do questionário da 2ª etapa da coleta de dados. Fortaleza-CE, maio/jun. 2006.

<b>Faixa</b>	<b>Auditor</b>
a) Advogado	2
b) Economista	1
c) Administrador	5
d) Contador	7
<b>Total</b>	<b>15</b>

## 6.2 PERCEPÇÃO DOS ENTREVISTADOS ACERCA DO PAPEL DA CGM

A pesquisa utilizou-se de entrevistas de três pessoas relevantes no processo de institucionalização da CGM, citadas no bojo deste estudo. Abaixo apresentam-se opiniões tecidas por estes sujeitos quanto ao papel da CGM nesse processo de institucionalização da própria CGM e da sua atividade de auditoria.

O Sr. Cláudio César Magalhães Martins, ex-assessor técnico da CGM, cujo período de disponibilização para a CGM foi de janeiro de 2000 a agosto de 2004 acredita que a CGM assimilou muita “coisa” do seu campo organizacional, principalmente da Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro, porém ainda “falta muito a ser feito”, onde “sofreu e continua sofrendo muita resistência por parte dos seus usuários” configurando num processo “bastante lento”, porém “caminhando e enfrentando desafios”, sendo um “órgão fundamental para o bom andamento do município, tendo por finalidade garantir informações adequadas ao processo decisório, colaborando com os gestores na busca da eficiência gerencial”.

O ex-gerente da célula de auditoria de gestão da CGM, Sr. Antônio Pádua Barbosa Vieira, reportou-se, durante a entrevista, a fatores que contribuíram para afetar a eficiência dos trabalhos dos auditores da Célula de Auditoria de Gestão no

decorrer de sua gestão, de maio de 2003 a dezembro de 2004, ressaltando a carência de:

- **Estrutura da Célula** – “Com atividades normativamente indefinidas os auditores chegaram a executar atividades incompatíveis com as próprias de auditoria”;
- **Definição das Atribuições** – “O desenvolvimento de trabalhos sem uma clara expressão das competências, obrigações e direitos de quem os deve executar”;
- **Planejamento** – “Inexistência de um documento definindo as atividades a serem desenvolvidas pelo órgão no curso de um exercício, com metas pré-fixadas a fim de facilitar avaliações e corrigir deficiências”;
- **Normatização de Procedimentos** – “Embora dispondo de legislação disciplinando procedimentos básicos da administração pública, os órgãos/entidades da Prefeitura se ressentem de orientações sobre como utilizá-los da maneira mais eficiente, inclusive, sobre como implementar instrumentos de controle para melhor acompanhar as ações respectivas”;
- **Receptividade ao Trabalho da Controladoria** – “A Controladoria é um órgão de assessoria ligado ao Gabinete do Prefeito, mas não tem o respaldo de uma Secretaria Executiva Regional. O processo de sua aceitação ainda não engrenou, ocorre de maneira muito lenta, talvez pela falta de conhecimento da finalidade do órgão”.

O ex-assessor-chefe da CGM, Sr. Inocêncio Rodrigues Uchoa, cuja gestão deu-se de janeiro a outubro de 2005, acredita que a CGM deu um salto crucial em 2005: “Até janeiro de 2005 não se sabia da existência da CGM, que hoje desponta para a opinião pública como um órgão de extrema importância, posto que responsável por desvendar ações administrativas de duvidosa legalidade”.

Na opinião do ex-assessor-chefe, a missão da CGM é “exercer o controle interno de todos os órgãos da administração direta e indireta da PMF, incluindo autarquias, fundações e empresas públicas, além dos Fundos instituídos por lei, objetivando velar para que os atos e ações governamentais desenvolvam-se rigorosamente dentro dos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência estabelecidos na Constituição Federal, na Lei Orgânica do Município e nos demais normativos aplicáveis, por meio de controles regulares ou de auditorias específicas, mas sempre como o objetivo de contribuir para melhorar a natureza, a transparência e a qualidade dos gastos públicos”.

Quanto aos objetivos da CGM, o ex-assessor-chefe afirmou que: “Melhorar a qualidade do gasto público, a partir da eficiência da máquina administrativa, da otimização do trabalho do servidor público e da transparência nos atos de gestão” e ainda se reporta a eles como atingidos ou em andamento: “Esses objetivos estão sendo alcançados não somente pela ação da CGM, mas principalmente pelo compromisso da Prefeita Luizianne Lins e de seus secretários e assessores com uma administração pautada pela ética no trato da coisa pública”. Quanto à interação da CGM com os demais órgãos, ele explanou que: “a CGM por ser um órgão novo ainda tem muito estrada a percorrer até chegar ao ponto desejado” e que “as ações são realizadas segundo planejamento estratégico anteriormente realizado, mas também realizamos ações para atender solicitações específicas. Significa que temos ações regulares, realizadas dentro de um planejamento anterior, e ações especiais, quando são solicitadas pelos órgãos”.

O ex-assessor-chefe esperava chegar ao fim de seu mandato satisfeito como “um cidadão feliz” se a “CGM tivesse contribuído efetivamente para tornar a administração pública de Fortaleza mais ágil e transparente, para que o servidor público seja consciente de que tem obrigação de prestar um serviço eficiente e de qualidade, e para que o gasto público seja realizado dentro da mais absoluta legalidade e com a mais absoluta parcimônia”. Contudo, ele afastou-se para cursar doutorado fora do país. Assim, o cargo de assessor-chefe da CGM de Fortaleza foi transferido para um novo gestor Sr. Aroldo Mota que assumiu interinamente, em outubro de 2005.

### 6.3 PERCEPÇÃO DOS GESTORES RESPONDENTES ACERCA DO PAPEL DA CGM

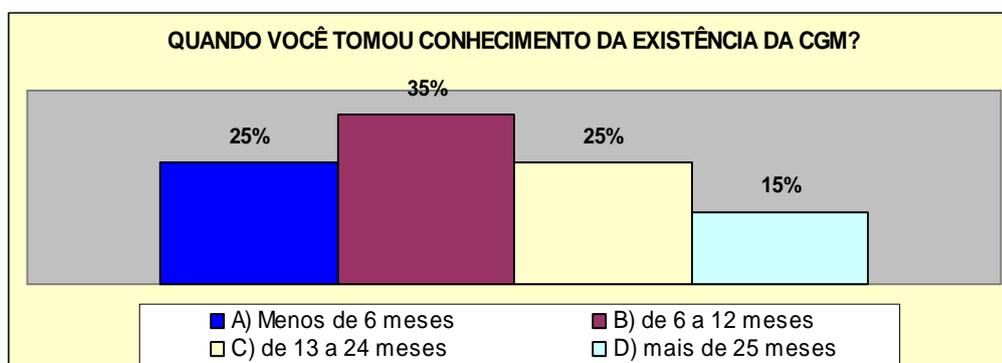
A pesquisa utilizou-se das respostas de vinte gestores de órgãos municipais de Fortaleza, citados no bojo deste estudo. Abaixo apresentam-se opiniões tecidas por estes, quanto ao papel da CGM nesse processo de institucionalização da própria CGM e da sua atividade de auditoria.

### ➤ QUANDO VOCÊ TOMOU CONHECIMENTO DA EXISTÊNCIA DA CGM?

Esta pergunta veio mostrar que o desconhecimento da existência da CGM representa 25% em menos de 6 meses e 35% entre 6 e 12 meses; ou seja, 60% dos entrevistados tomaram conhecimento da CGM há menos de 1 ano, tornando mais difícil a sua sedimentação pela falta de conhecimento do órgão e da sua finalidade, conforme observado na tabela 11 e gráfico 2. Ressalte-se que todos os entrevistados possuem experiência na administração pública e mesmo assim, até o primeiro semestre de 2005, não conheciam a CGM.

**Tabela 11:** Período que os gestores, respondentes do questionário da 1ª etapa da coleta de dados, tomaram conhecimento da existência da CGM. Fortaleza-CE, jan./fev., 2006.

Faixa	Qte	%
a) menos de 6 meses	5	25
b) de 6 a 12 meses	7	35
c) de 13 a 24 meses	5	25
d) mais de 25 meses	3	15
Total	20	100



**Gráfico 2:** Período que os gestores, respondentes do questionário da 1ª etapa da coleta de dados, tomaram conhecimento da existência da CGM. Fortaleza-CE, jan./fev., 2006.

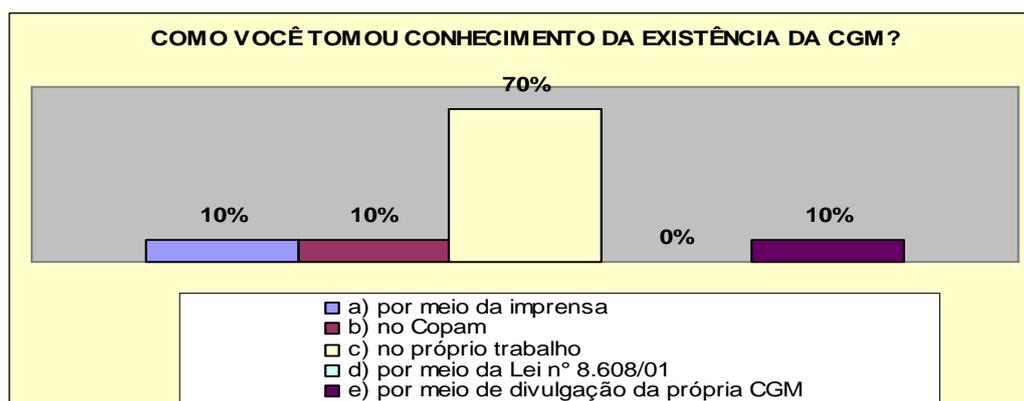
### ➤ COMO VOCÊ TOMOU CONHECIMENTO DA EXISTÊNCIA DA CGM?

Observou-se com as respostas obtidas, conforme observado na tabela 13 e gráfico 3, que 70% dos gestores passaram a conhecer a CGM no próprio trabalho, 10% por meio de textos emitidos pela própria CGM, 10% no COPAM e 10% por meio

do conhecimento da Lei nº8.608/01. Isto mostra que a divulgação vem sendo realizada, mesmo que de modo insuficiente, por grupos defensores dessa nova forma de controle municipal.

**Tabela 12:** Veículo de informação que os gestores, respondentes do questionário da 1ª etapa da coleta de dados, tomaram conhecimento da existência da CGM. Fortaleza-CE, jan./fev., 2006.

Veículo de Informação	Qte	%
a) por meio da imprensa	2	10
b) no Copam	2	10
c) no próprio trabalho	14	70
d) por meio da Lei nº 8.608/01	-	-
e) por meio de divulgação da própria CGM	2	10
Total	20	100



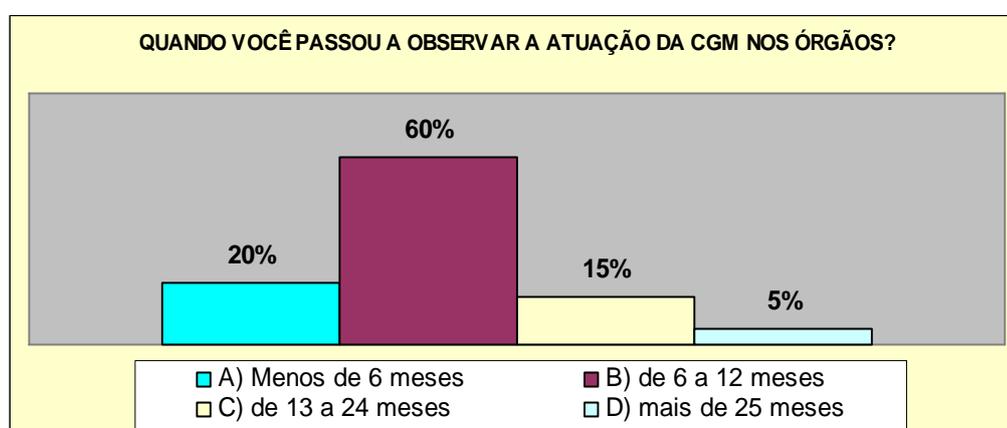
**Gráfico 3:** Veículo de informação que os gestores, respondentes do questionário da 1ª etapa da coleta de dados, tomaram conhecimento da existência da CGM. Fortaleza-CE, jan./fev., 2006.

### ➤ QUANDO VOCÊ PASSOU A OBSERVAR A ATUAÇÃO DA CGM NOS ÓRGÃOS?

Verificou-se que 60% dos gestores passaram a observar a atuação da CGM entre 6 a 12 meses, conforme demonstra a tabela 14 e o gráfico 4. Isto leva a concluir que nos últimos meses, a CGM vem se disseminando entre os grupos, favorecendo a adoção de inovadoras estruturas de trabalho e certificando a sua habitualização entre os grupos de interesse.

**Tabela 13:** Período que os gestores, respondentes do questionário da 1ª etapa da coleta de dados, passaram a observar a atuação da CGM nos órgãos. Fortaleza-CE, jan./fev., 2006.

Faixa	Qte	%
a) menos de 6 meses	4	20
b) de 6 a 12 meses	12	60
c) de 13 a 24 meses	3	15
d) mais de 25 meses	1	5
Total	20	100



**Gráfico 4:** Período que os gestores, respondentes do questionário da 1ª etapa da coleta de dados, passaram a observar a atuação da CGM nos órgãos. Fortaleza-CE, jan./fev., 2006.

#### ➤ **COMO OCORRE A ATUAÇÃO DA CGM NOS CONTROLES INTERNOS NOS ÓRGÃOS?**

Nestes questionamentos, visou-se compreender o monitoramento interorganizacional da prática de controle interno da CGM nos órgãos municipais. Ao observarmos a tabela 14 e o gráfico 5, evidencia-se que 80% dos gestores estão satisfeitos com a atuação da CGM, pois apontaram conceito "ótimo" (10%) e "bom" (70%), o que sugere que o processo de institucionalização da CGM apresenta características da etapa de objetificação.

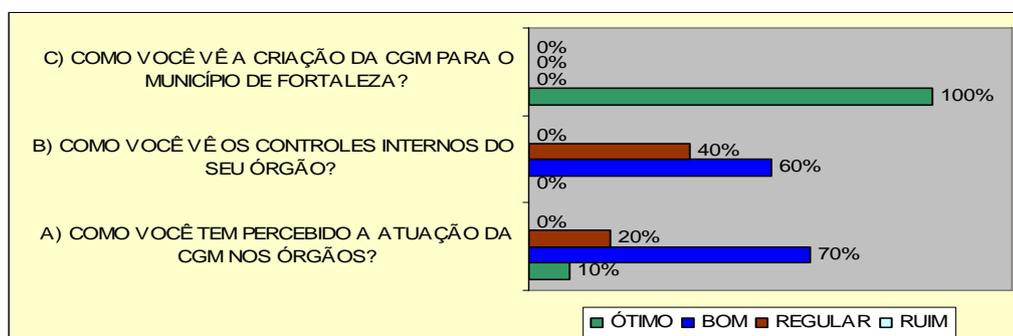
Vê-se ainda que 40% dos gestores consideram o controle interno do órgão que ora administra na escala entre "bom e regular". Assim, como a função da CGM é auxiliar esses gestores a obter a excelência nos controles internos do seu órgão

buscando alocar de forma qualitativa os recursos públicos, favorecendo uma administração pautada na transparência, a CGM poderá auxiliá-los a alcançar essa excelência nos controles dos seus órgãos.

Para os respondentes, a criação da CGM em Fortaleza foi considerada por unanimidade “ótima”. Assim, favorecem-se os grupos de interesses e enfraquecem-se as resistências e os grupos contrários, de forma que todos introduzam rotineiramente nos seus trabalhos a metodologia defendida pela CGM.

**Tabela 14:** Atuação da CGM x Controles internos nos órgãos. Fortaleza-CE, jan./fev., 2006.

QUESTIONAMENTOS	ÓTIMO	BOM	REGULAR	RUIM	TOTAL
a) Como você tem percebido a atuação da CGM nos órgãos?	2	14	4	-	20
b) Como você vê os controles internos do seu órgão?	-	12	8	-	20
c) Como você vê a criação da CGM para o município de fortaleza?	20	-	-	-	20



**Gráfico 5:** Atuação da CGM x Controles internos nos órgãos. Fortaleza-CE, jan./fev., 2006.

### ➤ CONCEPÇÕES DOS GESTORES ACERCA DA ATIVIDADE DE AUDITORIA DESEMPENHADAS PELOS AUDITORES NOS ÓRGÃOS:

Observando-se a tabela 15 e o gráfico 6, constata-se que aproximadamente 20% dos gestores avaliaram que os auditores não estão, ou muito pouco, correspondendo às suas expectativas. Isto ainda ocorre devido a uma série de dificuldades enfrentadas pelos auditores quando da realização das auditorias

solicitadas, quais sejam: falta de normatização nos procedimentos dos trabalhos de auditoria e de planejamento para a execução dos mesmos; falta de receptividade nos órgãos aos trabalhos a serem desenvolvidos; entre outros. Assim, abre-se uma lacuna para que os grupos contrários se introduzam, aonde vão se formando e se opondo à nova forma de controle municipal, instaurando-se, assim, a etapa de Sedimentação do processo de institucionalização.

Pelas respostas, 95% dos gestores conseguem obter um bom aproveitamento das informações advindas da CGM, observado em 50% respondendo afirmativamente e 45% parcialmente. Assim, a manutenção dessa nova prática de controle municipal favorece à aceitação da CGM por parte dos seus usuários, correspondendo ao processo de Sedimentação da mesma em Fortaleza.

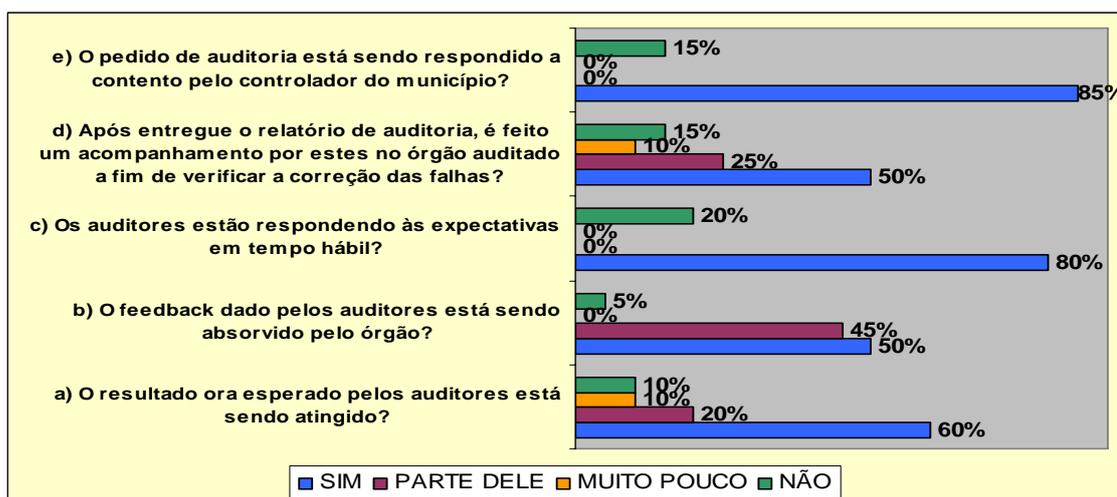
O nível de crescimento de satisfação dos gestores com relação ao trabalho dos auditores foi observado quando das respostas de cerca de 80% a favor de que os auditores estão respondendo às expectativas em tempo hábil, favorecendo a etapa de Sedimentação do processo de institucionalização da CGM.

O trabalho de auditoria deve se preocupar em averiguar se os controles recomendados ao órgão estão sendo atendidos, e configura-se numa falha se esse retorno ao órgão auditado não for cumprido. Então, pode-se observar com as respostas acima que 25% dos gestores estão insatisfeitos com este não cumprimento. Esse monitoramento é fundamental para que a CGM atinja o seu nível maior de satisfação e sedimentação.

O pedido de auditoria é direcionado ao controlador do município, e este determina a ordem das mesmas em função do seu grau de necessidade. Observando ainda, a pequena equipe de auditores que a CGM dispõe. Porém, os trabalhos estão sendo respondidos a contento, haja vista 85% dos gestores estarem satisfeitos com a resposta dada pelo controlador. O pronto atendimento do assessor-chefe beneficia a institucionalização da CGM, pois esta ganha credibilidade frente aos seus defensores e aos grupos contrários.

**Tabela 15:** Concepções dos gestores acerca da atividade de auditoria desempenhadas pelos auditores nos órgãos. Fortaleza-CE, jan./fev., 2006.

QUESTIONAMENTOS	SIM	PARTE DELE	MUITO POUCO	NÃO	TOTAL
a) O resultado ora esperado pelos auditores está sendo atingido?	12	4	2	2	20
b) O feedback dado pelos auditores está sendo absorvido pelo órgão?	10	9	-	1	20
c) Os auditores estão respondendo às expectativas em tempo hábil?	16	-	-	4	20
d) Após entregue o relatório de auditoria, é feito um acompanhamento por estes no órgão auditado a fim de verificar a correção das falhas?	10	5	2	3	20
e) O pedido de auditoria está sendo respondido a contento pelo controlador do município?	17	-	-	3	20



**Gráfico 6:** Concepções dos gestores acerca da atividade de auditoria desempenhadas pelos auditores nos órgãos. Fortaleza-CE, jan./fev., 2006.

#### 6.4 PERCEPÇÃO DOS AUDITORES RESPONDENTES ACERCA DO PAPEL DA CGM

A pesquisa entre os auditores da CGM foi desenvolvida em duas etapas. Na primeira etapa, utilizou-se de todo o quadro de auditores, qual seja, vinte e um. Na segunda etapa utilizou-se das respostas de quinze auditores. Abaixo apresentam-se opiniões tecidas por estes, quanto ao papel da CGM nesse processo de institucionalização da própria CGM e da sua atividade de auditoria.

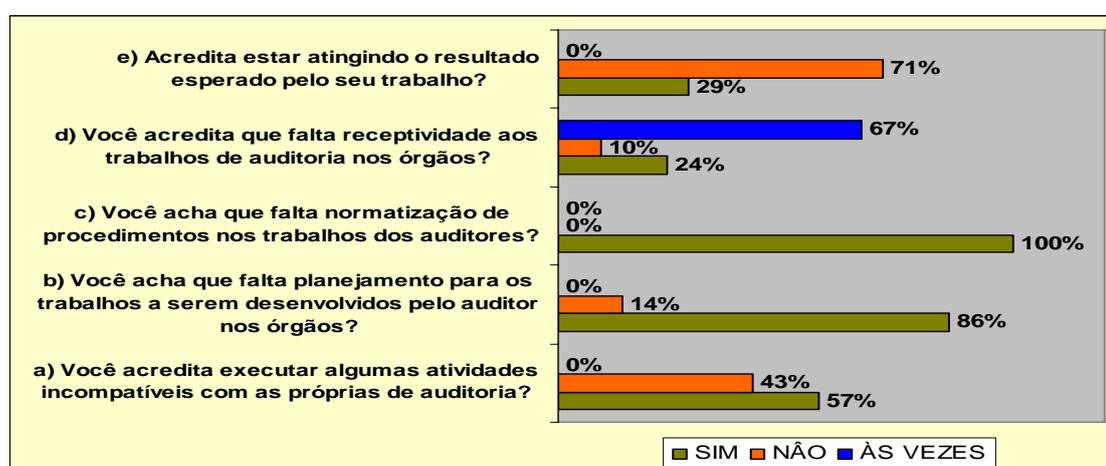
➤ **QUESTIONAMENTOS A RESPEITO DA SATISFAÇÃO DOS AUDITORES:**

Observou-se, conforme tabela 16 e gráfico 7, que aproximadamente 60% dos auditores afirmaram desempenhar atividades incompatíveis com as próprias de auditoria, cerca de 85% deles afirmam faltar um planejamento na CGM para a execução dos trabalhos a serem desempenhados nos órgãos e 100% acreditam que falta normatização no procedimento dos trabalhos.

Desta forma, entende-se como uma falha que dificulta a consecução do trabalho de auditoria a contento, impedindo um crescimento nos trabalhos de maneira eficaz e eficiente. Isso abre uma lacuna para fortificar os grupos contrários, dificultando a institucionalização da CGM.

**Tabela 16:** Questionamentos a respeito da satisfação dos auditores. Fortaleza-CE, jan./fev., 2006.

QUESTIONAMENTOS	SIM	NÃO	ÀS VEZES	TOTAL
a) Você acredita executar algumas atividades incompatíveis com as próprias de auditoria?	12	9	-	21
b) Você acha que falta planejamento para os trabalhos a serem desenvolvidos pelo auditor nos órgãos?	18	3	-	21
c) Você acha que falta normatização de procedimentos nos trabalhos dos auditores?	21	-	-	21
d) Você acredita que falta receptividade aos trabalhos de auditoria nos órgãos?	5	2	14	21
e) Acredita estar atingindo o resultado esperado pelo seu trabalho?	6	15	-	21



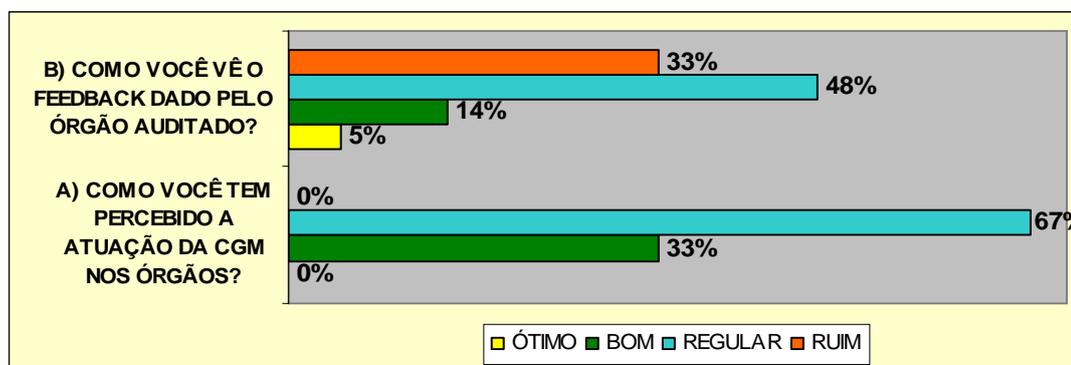
**Gráfico 7:** Questionamentos a respeito da satisfação dos auditores. Fortaleza-CE, jan./fev., 2006.

➤ **QUESTIONAMENTOS SOBRE A ATUAÇÃO DA CGM NOS ÓRGÃOS:**

Aproximadamente 70% dos auditores consideram regulares os trabalhos da atividade de auditoria desenvolvidas nos órgãos, conseqüentemente a resposta de cerca de 80% deles consideram que os retornos advindo dos órgãos são regulares (50%) e ruins (30%), conforme observado na tabela 17 e o gráfico 8. Os trabalhos desenvolvidos pela auditoria ainda passam por dificuldades em virtude da falta de divulgação sobre a finalidade desse órgão de controle interno, de forma a disseminá-la no seu campo organizacional.

**Tabela 17:** Questionamentos a respeito da atuação da CGM nos órgãos.  
Fortaleza-CE, jan./fev., 2006.

QUESTIONAMENTOS	ÓTIMO	BOM	REGULAR	RUIM	TOTAL
a) Como você tem percebido a atuação da CGM nos órgãos?	-	7	14	-	21
b) Como você vê o feedback dado pelo órgão auditado?	1	3	10	7	21



**Gráfico 8:** Questionamentos a respeito da atuação da CGM nos órgãos.  
Fortaleza-CE, jan./fev., 2006.

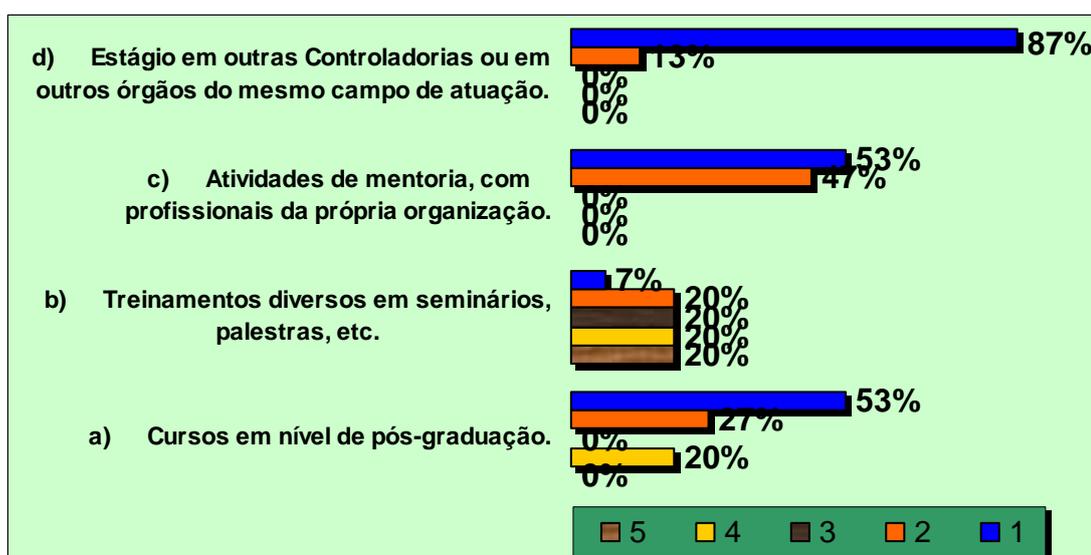
➤ **A CGM INVESTE NA CAPACITAÇÃO DE SEUS PROFISSIONAIS DE QUE FORMA?**

Analisando as respostas dos quinze auditores respondentes da segunda etapa da coleta de dados, conforme exposto na tabela 18 e gráfico 9, observa-se que estes encontram-se insatisfeitos com a forma como a CGM está investindo da

capacitação dos seus profissionais, haja vista as respostas tenham convergido, quase que 50% delas, para o nível de menor relevância ou importância.

**Tabela 18:** A CGM e a capacitação dos seus profissionais. Fortaleza-CE, jan./fev., 2006.

QUESTIONAMENTOS	+ relevante			- relevante		TOTAL
	5	4	3	2	1	
a) Cursos em nível de pós-graduação.	-	3	-	4	8	15
b) Treinamentos diversos em seminários, palestras, etc.	3	3	3	3	1	15
c) Atividades de mentoria, com profissionais da própria organização.	-	-	-	7	8	15
d) Estágio em outras Controladorias ou em outros órgãos do mesmo campo de atuação.	-	-	-	2	13	15



**Gráfico 9:** A CGM e a capacitação dos seus profissionais. Fortaleza-CE, jan./fev., 2006.

## 6.5 CONFRONTO DAS PERCEPÇÕES DOS GESTORES E AUDITORES RESPONDENTES ACERCA DA CGM

Abaixo relacionou-se as percepções dos gestores e dos auditores respondentes da primeira etapa da coleta de dados, utilizando-se os questionamentos aplicados a estes quando da pesquisa.

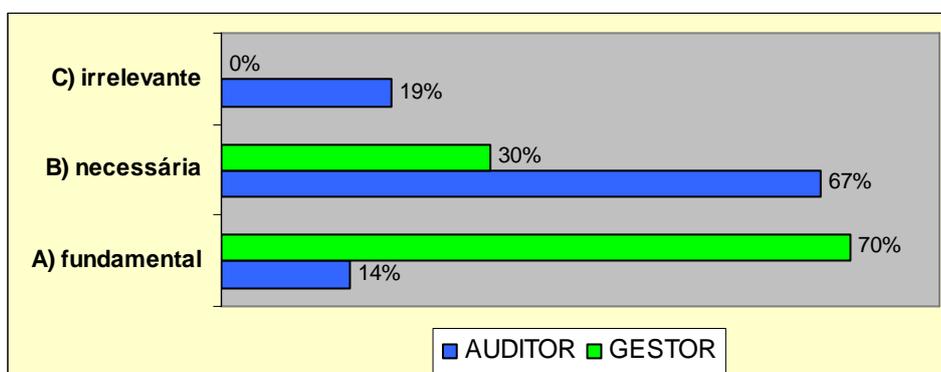
➤ **COMO VOCÊ ACHA QUE É VISTA A CGM NA PREFEITURA MUNICIPAL DE FORTALEZA?**

Observando-se a tabela 19 e o gráfico 10, ver-se que aproximadamente 20% dos auditores consideram irrelevante a atuação da CGM na Prefeitura Municipal de Fortaleza. O que caracteriza a existência de grupos contrários, resistências, que caracterizam a etapa de sedimentação do processo de institucionalização da CGM em Fortaleza. A propagação da prática de controle interno por meio de treinamentos, tanto na CGM como nos órgãos municipais, é extremamente necessário para diluir essas oposições de forma que os mesmos introduzam essa prática no seu dia-a-dia de trabalho.

Os gestores consideram que a CGM é um órgão fundamental e necessário. Assim, por meio da realização de tarefas de teorização pelos grupos defensores, esta, cada vez mais, vai se desenvolvendo e diminuindo a variação na forma que as diferentes estruturas adotam nos órgãos, objetivando atribuir uma legitimidade cognitiva e normativa geral (TOLBERT; ZUCKER, 1998 apud FREITAS, 2005).

**Tabela 19:** Como a CGM é vista na PMF. Fortaleza-CE, jan./fev., 2006.

OPÇÕES	GESTOR	AUDITOR
a) fundamental	14	3
b) necessária	6	14
c) irrelevante	-	4
<b>Total</b>	20	21



**Gráfico 10:** Como a CGM é vista na PMF. Fortaleza-CE, jan./fev., 2006.

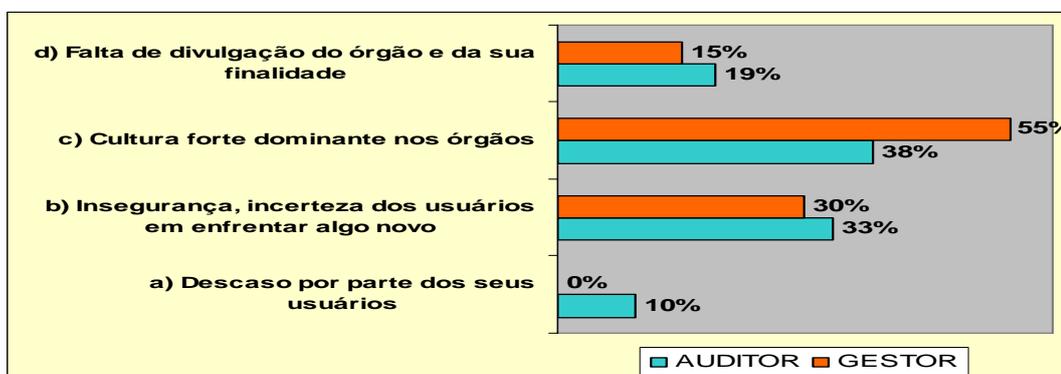
➤ **O QUE VOCÊ ACHA QUE PODE TER INTERFERIDO OU ESTAR INTERFERINDO NA EXECUÇÃO DAS AÇÕES ESTRATÉGICAS DA CGM?**

Aproximadamente 35% dos auditores convergem para a opinião de que existe incerteza, insegurança por parte dos usuários e que cerca de 40% desta interferência decorre da cultura forte existente neste meio, conforme apresentado na tabela 20 e no gráfico 11. Além dessas duas dificuldades apontadas, tem-se que 20% dos auditores também acreditam que falta divulgação das ações da CGM, de sua finalidade, de sua existência, dificultando, assim a institucionalização da mesma.

Pode-se constatar também que 30% dos gestores admitem que existe incerteza, insegurança de enfrentar algo novo. A CGM é um órgão novo e junto a ela mudanças estão sendo implantadas na administração pública municipal. Toda mudança é difícil, haja vista estar arraigada a uma cultura forte dominante, conforme é observada pela opinião de 55% dos gestores entrevistados. Além dessas duas dificuldades apontadas, tem-se que 15% dos gestores também acreditam que falta divulgação das ações da CGM, de sua finalidade, de sua existência, dificultando, assim a institucionalização da mesma.

**Tabela 20:** Interferências na execução das ações estratégicas da CGM. Fortaleza-CE, jan./fev., 2006.

OPÇÕES	GESTOR	AUDITOR
a) Descaso por parte dos seus usuários	-	2
b) Insegurança, incerteza dos usuários em enfrentar algo novo	6	7
c) Cultura forte dominante nos órgãos	11	8
d) Falta de divulgação do órgão e da sua finalidade	3	4
<b>Total</b>	<b>20</b>	<b>21</b>



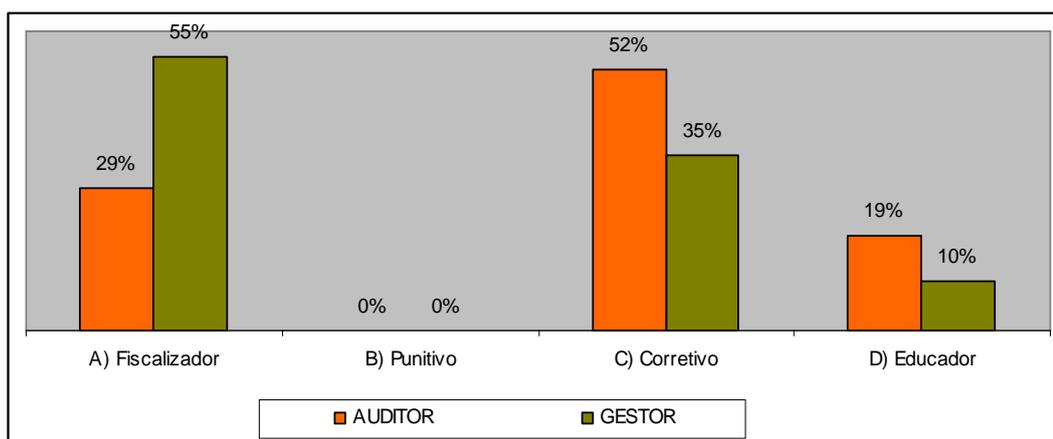
**Gráfico 11:** Interferências na execução das ações estratégicas da CGM. Fortaleza-CE, jan./fev., 2006.

➤ **COMO VOCÊ VÊ O TRABALHO DE AUDITORIA DESENVOLVIDO PELOS AUDITORES?**

Observando-se a tabela 21 e o gráfico 12, tem-se que a visão dos gestores é desvirtuada do real objetivo da atividade de auditoria, onde 55% deles avaliam como uma atividade fiscalizadora, porém este não é fundamento desta atividade. O trabalho dos auditores tem caráter educativo, corretivo, observado por 71% das respostas destes (52% para corretivo e 19% para educador), talvez esse seja o gargalo de sua aceitação por parte de seus usuários, favorecendo a formação de grupos contrários, pois ao definir o trabalho dos auditores como fiscalizador, gera certa insegurança, medo, incerteza aos seus usuários.

**Tabela 21:** Como é visto o trabalho de auditoria desenvolvido pelos auditores. Fortaleza-CE, jan./fev., 2006.

OPÇÕES	GESTOR	AUDITOR
A) Fiscalizador	11	6
B) Punitivo	-	-
C) Corretivo	7	11
D) Educador	2	4
<b>Total</b>	20	21



**Gráfico 12:** Como é visto o trabalho de auditoria desenvolvido pelos auditores. Fortaleza-CE, jan./fev., 2006.

## 6.6A CGM E A EVOLUÇÃO DO PROCESSO DE INSTITUCIONALIZAÇÃO DE SUA ATIVIDADE DE AUDITORIA

O objetivo primeiro do trabalho foi analisar a evolução do processo e o grau de institucionalização da atividade de auditoria da CGM, tendo como pressuposto a hipótese de que a atividade de auditoria da CGM vem sendo desenvolvida de forma lenta e gradual, estando, ainda, em uma fase de semi-institucionalização.

Para verificar o grau de institucionalização da CGM, bem como verificar o pressuposto acima, considerou-se as variáveis-chave relacionadas à temática da institucionalização, tomando-se por base o esquema sumarizado abaixo que, por sua vez, inspira-se no modelo analítico de Esman e Blaise (1966 apud SOUZA, 2003) e Huntington (1965), quais sejam: Liderança, Recursos/Estrutura Interna, Vínculos e Fatores Críticos.

Cada variável foi analisada considerando-se o conteúdo qualitativo das entrevistas, procurando-se, quando possível, identificar pontos incomuns entre os respondentes dos questionários, na qual essas análises sofreram influências residuais das conversas informais junto a funcionários da CGM e das observações da pesquisadora efetuadas desde o ano de 2005, que corresponde ao ano de seu ingresso no órgão como funcionária.

As informações referentes às variáveis referentes ao processo de institucionalização foram organizadas e analisadas utilizando-se o quadro 8 descrito abaixo, utilizando-se de informações da CGM do período de 2005 a junho de 2006:

**Quadro 8:** Variáveis de Institucionalização e sua operacionalização. Fortaleza-CE.

VARIÁVEL	OPERACIONALIZAÇÃO
Liderança	<u>Audidores da CGM participantes do projeto do "manual de auditoria da CGM" em 2005:</u> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Osório Cavalcante Araújo (coordenador)</li> <li>▪ Mônica Mourão Murinelly</li> <li>▪ Tânia Maria Queiroz Ribeiro</li> <li>▪ Joelise Collyer Teixeira de Paula</li> <li>▪ Mayra Germana Silva Freitas</li> </ul>

	<p><u>Audidores da CGM participantes do projeto de “implantação do controle interno administrativo para os órgãos gerenciados pela SAM”, em 2006:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Suely Nunes Saraiva (coordenadora)</li> <li>▪ Tânia Maria Queiroz Ribeiro</li> <li>▪ Maria Neiva Ferreira de Oliveira</li> </ul> <p>Inocêncio Rodrigues Uchoa (ex-assessor-chefe da CGM) – Entrevistas, relacionadas a assuntos ligados a CGM ou ao próprio ex-assessor chefe da CGM, cedidas ao:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Jornal Diário do Nordeste dia 12/01/2005</li> <li>▪ Jornal O POVO dia 17/04/2005</li> <li>▪ Jornal O POVO dia 09/05/2005</li> <li>▪ Jornal O POVO dia 21/06/2005</li> <li>▪ Jornal O POVO dia 13/06/2005</li> <li>▪ O Estado dia 11/03/2005</li> </ul> <p>Mônica Mourão Murinelly (Auditora da CGM) – Artigos publicados:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ A importância do controle interno na Administração Pública como instrumento de busca do bem-estar da coletividade – em 05/08/2005 no Jornal O Povo na coluna Opinião Ativa, uma parceria com o Conselho Regional de Contabilidade - CRC;</li> <li>▪ O papel da Controladoria Municipal como órgão de apoio na mensuração e tomada de decisões econômico-físico-financeiras – em 11/03/2005 no Jornal O Povo na coluna Opinião Ativa, uma parceria com o Conselho Regional de Contabilidade - CRC;</li> </ul>
Recursos/ Estrutura Interna	<p><u>Plano de Auditoria, executado em 2004 e 2005:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Realização de 18 auditorias em 2004</li> <li>▪ Realização de 50 auditorias em 2005</li> </ul> <p>Unidade orçamentária de R\$ 1.214,80 ou ainda 0,06% do total do orçamento de 2006 de R\$ 2.096.400,00 da PMF destinada à CGM em 2006.</p> <p>Proposta de um Projeto de Implantação de uma coordenação destinada ao Sistema de Informações, objetivando dar Segurança à Informação e Suporte à Tecnologia da Informação, baseado na estrutura da Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro.</p> <p>Proposta de um Projeto de Implantação de uma coordenação de Resultados Econômicos e Indicadores de Desempenho, baseado na estrutura da Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro.</p> <p>Criação da CGM baseada na estrutura da Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro.</p> <p>Criação da atividade de auditoria da CGM baseada na estrutura da Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro.</p>
Vínculos	<p>Cursos de auditoria no Instituto Brasileiro de Administração Municipal – IBAM (Rio de Janeiro) – 1 participante durante 7 dias em 2001.</p> <p><u>Cursos em 2005:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Licitação, contratos e convênios - para 1 participante;</li> <li>▪ Curso sobre Controle Interno – para 12 participantes;</li> </ul> <p><u>Cursos em 2006:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ A Contabilidade Previdenciária para regimes próprios de Previdência Social - para 10 participantes;</li> <li>▪ Contabilidade governamental e execução orçamentária e financeira em conformidade com a lei de responsabilidade fiscal – para 2 participantes;</li> <li>▪ Os desafios da Previdência Social – para 03 participantes.</li> </ul> <p>O convênio de Cooperação Participativa firmado entre a Ouvidoria Geral do Município de Fortaleza e a Controladoria Geral do município de Fortaleza em 17 de junho de 2005 objetivou atuar no Projeto “Disque Corrupção”, cuja atuação seria em conjunto.</p> <p>Seminário “Conhecendo os trâmites dos processos de pagamento na administração pública” realizado pela CGM no auditório do IMPARH, no mês de julho de 2005.</p>

	Seminário realizado pela CGM: "Processos de pagamento: Necessidade de controle", no mês de junho de 2005.
	VI Seminário de Contabilidade Pública – para 10 servidores.
	Participações no evento Ceará Administrador 2005 – para 8 servidores.
Fatores Críticos	<u>Internos:</u> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Falta normatização de procedimentos nos trabalhos de auditoria;</li> <li>▪ Falta planejamento para a execução dos mesmos;</li> <li>▪ Atividades são consideradas incompatíveis com as próprias de auditoria;</li> </ul>
	<u>Externos:</u> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Falta de receptividade nos órgãos aos trabalhos a serem desenvolvidos;</li> <li>▪ Cultura forte dominante arraigada aos costumes, crenças, valores, ocasionando resistência aos trabalhos de auditoria;</li> <li>▪ Falta de divulgação de sua finalidade; falta de conhecimento do órgão e de sua finalidade, caracterizando uma não integração deste com os seus usuários;</li> <li>▪ Visão distorcida pela maioria dos seus usuários ao definir o trabalho dos auditores como fiscalizador.</li> </ul>

Conforme exposto no segmento referente ao Processo de Institucionalização, foram mencionadas as três etapas do processo de institucionalização abordadas na Teoria Institucional por Tolbert e Zucker (1998): Habitualização (Pré-Institucionalização), Objetificação (Semi-Institucionalização) e Sedimentação (Total Institucionalização). Segundo os autores, esses processos ocorrem de forma seqüencial. Porém, em vários momentos da pesquisa, observou-se que o processo de institucionalização da CGM, não vem seguindo uma série ordenada dessas etapas, o que leva a confirmar o caráter cíclico proposto por Silva e Gonçalves (1998).

Na fase inicial, quando da sua implantação conforme a Lei nº8.608, de 26 de dezembro de 2001, que corresponde à introdução da CGM em Fortaleza, os processos miméticos que resultaram na primeira experiência *in loco*, observados a variável **Recursos / Estrutura Interna**, como as proposta de Projetos de Implantação de uma coordenação destinada ao Sistema de Informações e de Implantação de uma coordenação de Resultados Econômicos e Indicadores de Desempenho, ambos baseados na estrutura da Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro, além do projeto de criação da CGM ter sido adaptado do modelo da estrutura da Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro e na adoção de inovadoras estruturas de trabalho correspondem ao processo de Habitualização.

Na variável **Vínculos**, pode-se observar a realização de cursos, convênios, seminários e participações em eventos, pelo grupo defensor dessa nova forma de controle municipal, verificando, assim, o registro de teorização e monitoramento da prática de controle interno nos demais órgãos municipais. Na variável **Liderança**, pode-se observar a figura de líderes nesse processo. Estas são características do processo de Objetificação.

A propagação da prática de controle interno por meio de treinamentos realizados na CGM e nos demais órgãos municipais, de forma que os mesmos introduzam essa prática no seu dia-a-dia de trabalho, a criação e manutenção dessa nova prática, as resistências e a defesa de grupos, observados na variável **Fatores Críticos**, correspondem ao processo de Sedimentação.

Ratifica-se, então, o caráter repetitivo das etapas de institucionalização não seguindo um ordenamento engessado das mesmas, no qual os processos que desencadeiam e conduzem à institucionalização se manifestam de forma cíclica ao longo do tempo, acarretando mudanças na medida em que essa nova instituição vai se estruturando e se sedimentando.

Assim, o modelo proposto por Tolbert e Zucker deve ser analisado com ponderação, “a sociedade e cada uma de suas partes são simultaneamente caracterizadas por estes três momentos” (BERGER; LUCKMANN, 1967 apud SILVA; GONÇALVES, 1998), devendo, então, servir apenas para efeito de análise as etapas de pré, semi ou total institucionalização de um processo de institucionalização.

Portanto, apesar de identificadas situações de caráter de semi-institucionalização na CGM, não significa dizer que o órgão encontra-se nesta etapa. Seria mais acertado afirmar que a CGM encontra-se inserida em meio a um ambiente que vem se desenvolvendo de forma lenta e gradual no seu campo organizacional.

Abaixo, foram elencados pontos extraídos do questionário aplicados a quinze auditores da CGM participantes da segunda etapa da coleta de dados, como

subsídio para se compreender o processo de institucionalização da atividade de auditoria da CGM no âmbito da PMF.

➤ **ANTES DA CRIAÇÃO DO ÓRGÃO CGM EM DEZEMBRO DE 2001, COMO VOCÊ CLASSIFICARIA A ATIVIDADE DE AUDITORIA DESENVOLVIDA NO ÂMBITO DA PMF?**

Observou-se, conforme exposto na tabela 21, que 53% dos respondentes selecionaram o nível 5, ou seja, de maior relevância, classificando a atividade de auditoria desenvolvida no âmbito da PMF, antes da criação do órgão CGM, como incompleta e 40% ficaram entre o nível 4 e 3, opinando que essa atividade era desenvolvida de forma assistemática, porém satisfatória e 33% acreditam ainda que a atividade de auditoria era um pouco desvalorizada e insuficiente, observado por aproximadamente 33% na resposta de nível 3.

**Tabela 21:** Visão dos auditores sobre o desenvolvimento da atividade de auditoria na PMF antes da criação da CGM. Fortaleza-CE, maio/jun., 2006.

OPÇÕES	+ relevante			- relevante		Total
	5	4	3	2	1	
a) Assistemática, mas satisfatória.	-	13%	27%	17%	53%	100%
b) Assistemática e insatisfatória.	-	-	27%	13%	60%	100%
c) Incompleta, pois não englobava todos os objetos de controle enumerados na IN n° 01/97 emitida pelo TCM.	53%	27%	13%	-	7%	100%
d) Desvalorizada e insuficiente, pois não dispunha das ferramentas apropriadas.	-	-	33%	13%	53%	100%

➤ **COMO TEM OCORRIDO A INSTITUCIONALIZAÇÃO DA ATIVIDADE DE AUDITORIA DA CGM?**

Para os auditores respondentes, a institucionalização da atividade de auditoria da CGM vem ocorrendo de forma gradual, mas sistemática, observado por 54% dos respondentes entre o nível 5 e 4 e que essa atividade tem ocorrido em conformidade com as diretrizes da reforma gerencial do Estado observado por 40% dos auditores entre o nível 5 e 4, conforme demonstrado na tabela 22.

**Tabela 22:** Visão dos auditores sobre como vem ocorrendo a institucionalização da atividade de auditoria da CGM. Fortaleza-CE, maio/jun., 2006.

OPÇÕES	+ relevante			- relevante		Total
	5	4	3	2	1	
a) De forma gradual, mas sistemática.	27%	27%	20%	13%	7%	100%
b) Em resposta a interesses políticos.	-	13%	13%	33%	40%	100%
c) Em conformidade com as diretrizes da reforma gerencial do Estado.	13%	27%	33%	20%	7%	100%
d) Conforme padrões burocráticos.	-	-	47%	53%	-	100%

➤ **COMO VOCÊ CLASSIFICARIA O RITMO EM QUE TEM OCORRIDO A INSTITUCIONALIZAÇÃO DA ATIVIDADE DE AUDITORIA DA CGM?**

Observou-se, conforme exposto na tabela 23, que 60% dos auditores atribuíram, entre o nível 5 e 4, que o ritmo em que tem ocorrido a institucionalização da atividade de auditoria é lento e gradual e 40 % deles apontaram, entre o nível 4 e 3, que é um processo inconstante.

Pôde-se constatar que a maioria dos respondentes concorda que a atividade de auditoria da CGM tem se desenvolvido de forma lenta e gradual, mas não se deve afirmar, isoladamente, que o processo encontra-se especificamente na fase de semi-institucionalização, haja vista a constatação das três etapas no processo.

**Tabela 23:** Visão dos auditores sobre o ritmo em que tem ocorrido a institucionalização da atividade de auditoria da CGM. Fortaleza-CE, maio/jun., 2006.

OPÇÕES	+ relevante			- relevante		Total
	5	4	3	2	1	
a) Lento e gradual	33%	27%	20%	13%	7%	100%
b) Moderado.	7%	13%	20%	27%	33%	100%
c) Acelerado.	-	7%	20%	33%	40%	100%
d) Inconstante.	-	7%	13%	27%	53%	100%

## 6.7 CARACTERÍSTICAS ISOMÓRFICAS DO PROCESSO DE INSTITUCIONALIZAÇÃO DA CGM E DE SUA ATIVIDADE DE AUDITORIA

O objetivo segundo do trabalho buscou investigar as características isomórficas da atividade de auditoria que foram assimiladas no âmbito da CGM, tendo como pressuposto: A atividade de auditoria da CGM baseia-se em modelos e práticas adotadas em outras instituições do seu campo organizacional. O objetivo quarto buscou investigar as características isomórficas do processo de institucionalização da CGM, tendo como pressuposto: A criação e desenvolvimento da CGM têm por base os parâmetros utilizados em outras instituições do seu campo organizacional.

Para verificar as características isomórficas da atividade de auditoria da CGM, bem como as do processo de institucionalização da CGM verificar o pressuposto acima, considerou-se a questão de campo organizacional, em termos de estruturação, na qual esta foi abordada por Dimaggio e Powell (1983) onde elencaram indicadores de estruturação destes campos, citados no bojo deste estudo.

Dentre os indicadores propostos pelos autores, pode-se enfocar que no campo organizacional observou-se um aumento no grau de interação entre as organizações e um crescente desenvolvimento de uma consciência mútua, entre os participantes de um grupo de organizações, sobre o fato de que estão envolvidos em um empreendimento comum.

A CGM foi criada tendo como parâmetro a estrutura adotada na Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro, conforme revelado pelo Sr. Cláudio César Magalhães Martins, que segundo ele é “considerada uma Controladoria Padrão”. E as suas atividades de auditoria seguem parcialmente o modelo utilizado nesta Controladoria.

Na adoção de providências para implantação de sistemas informatizados que auxiliam o planejamento, a execução e o controle dos recursos públicos, criando subsídios para o processo decisório, a CGM do município de Fortaleza assemelha-

se à CGM do município do Rio de Janeiro. Ambas apresentam práticas homogêneas, tendo a preocupação com a economicidade das ações do governo, o que as leva a aperfeiçoarem este sistema de forma que o mesmo possa mensurar os custos dos serviços mais relevantes prestados pelas prefeituras.

Abaixo, foram elencados pontos extraídos do questionário aplicado a quinze auditores da CGM respondentes da segunda etapa da coleta de dados, como subsídio para investigar as características isomórficas da atividade de auditoria que foram assimiladas no âmbito da CGM, bem como do processo de institucionalização da CGM.

➤ **NO PROCESSO DE INSTITUCIONALIZAÇÃO DA CGM, QUAIS ASPECTOS DESTE NOVO ÓRGÃO SOFRERAM MAIS INFLUÊNCIAS DE OUTRAS ORGANIZAÇÕES NO SEU CAMPO DE ATUAÇÃO?**

Constatou-se, conforme demonstrado na tabela 24, que 80% dos auditores opinaram, entre o nível 5 e 4, que as atividades de auditoria foram as que mais sofreram influência de outras organizações, ficando em segundo lugar a sua estrutura organizacional com 53%, entre o nível 5 e 4.

**Tabela 24:** Aspectos da CGM que mais sofreram influências de outras organizações no seu campo de atuação. Fortaleza-CE, maio/jun., 2006.

OPÇÕES	+ relevante		- relevante			Total
	5	4	3	2	1	
a) As atividades de auditoria.	53%	27%	13%	7%	-	100%
b) A estrutura organizacional.	33%	20%	27%	13%	7%	100%
c) Os processos de trabalho.	7%	-	40%	33%	20%	100%
d) A política de pessoal.	7%	-	13%	27%	53%	100%

➤ **NO PROCESSO DE INSTITUCIONALIZAÇÃO DA CGM, QUAIS ASPECTOS DE SUA ATIVIDADE DE AUDITORIA SOFRERAM MAIS INFLUÊNCIA DE OUTRAS ORGANIZAÇÕES NO SEU CAMPO DE ATUAÇÃO?**

Observou-se que os aspectos técnicos e contábeis obtiveram 87% das respostas entre o nível 5 e 4, e os procedimentos de avaliação e divulgação dos resultados obtiveram 33% entre o nível 5 e 4, sendo estes os aspectos da atividade de auditoria que mais sofreram influência de outras organizações no seu campo de atuação, conforme demonstrado na tabela 25.

**Tabela 25:** Aspectos da atividade de auditoria da CGM que mais sofreram influências de outras organizações no seu campo de atuação. Fortaleza-CE, maio/jun., 2006.

OPÇÕES	+ relevante			- relevante		Total
	5	4	3	2	1	
a) Aspectos técnicos e contábeis.	47%	40%	7%	7%	-	100%
b) Aspectos burocráticos e administrativos.	-	-	33%	47%	20%	100%
c) Procedimentos de avaliação e divulgação de resultados.	13%	20%	33%	20%	10%	100%
d) Aspectos processuais e jurídicos.	7%	7%	33%	20%	33%	100%

#### ➤ COMO A DISSEMINAÇÃO DAS TÉCNICAS E DOS PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA NA CGM OCORREM?

Constatou-se que 53% dos auditores elencaram, entre o nível 5 e 4, que a disseminação das técnicas e dos procedimentos de auditoria na CGM ocorrem por meio de documentação formal, como manuais e relatórios aos órgãos, 80%, entre o nível 5 e 4, acreditam também que ocorre por meio de canais informais e 40% deles atribuíram, entre o nível 5 e 4, à formação de grupos e de equipes de trabalho, conforme exposto na tabela 26.

**Tabela 26:** Como ocorrem a disseminação das técnicas e dos procedimentos de auditoria na CGM. Fortaleza-CE, maio/jun., 2006.

OPÇÕES	+ relevante			- relevante		Total
	5	4	3	2	1	
a) Documentação formal, como manuais e relatórios.	33%	20%	47%	-	-	100%
b) Canais informais, como conversas entre os pares.	40%	40%	20%	-	-	100%
c) Elementos da estrutura formal, como os sistemas informatizados.	-	-	20%	47%	33%	100%
d) Formação de grupos e de equipes de trabalho.	20%	20%	53%	7%	7%	100%

➤ **NA SUA OPINIÃO, QUE TIPO DE ORGANIZAÇÕES MAIS TEM INFLUENCIADO A ATIVIDADE DE AUDITORIA DA CGM?**

Diante das respostas dos auditores, conforme demonstrado na tabela 27, constatou-se que as organizações que mais tem influenciado a atividade de auditoria da CGM são as organizações que operam no seu mesmo campo de atuação, observado por 80% das respostas entre o nível 5 e 4.

**Tabela 27:** Tipos de organizações que mais tem influenciado a atividade de auditoria da CGM. Fortaleza-CE, maio/jun., 2006.

OPÇÕES	+ relevante		- relevante			Total
	5	4	3	2	1	
a) As empresas privadas de auditoria.	7%	-	13%	17%	73%	100%
b) As empresas de consultoria que assessoram o poder público.	-	-	7%	33%	60%	100%
c) Em geral, as organizações públicas que atuam no mesmo campo que a CGM.	53%	27%	13%	7%	-	100%
d) Em especial, as organizações públicas municipais que atuam no mesmo campo da CGM	33%	27%	7%	7%	27%	100%

➤ **QUE DIFICULDADES PODEM SER OBSERVADAS NO PROCESSO DE INSTITUCIONALIZAÇÃO DA ATIVIDADE DE AUDITORIA DA CGM?**

Observou-se, conforme exposto na tabela 28, que 60% dos respondentes elencaram, entre o nível 5 e 4, a cultura e os valores absorvidos ao longo do tempo desde a sua criação como a maior dificuldade enfrentada pela CGM para a institucionalização da sua atividade de auditoria. Ressaltando-se que, também atribuíram, à essas dificuldades, as diferentes concepções de trabalho observados dentro da própria CGM e diferentes ideologias políticas como resistência externa.

**Tabela 28:** Dificuldades que podem ser observadas no processo de institucionalização da atividade de auditoria da CGM. Fortaleza-CE, maio/jun., 2006.

OPÇÕES	+ relevante		- relevante			Total
	5	4	3	2	1	
a) Cultura e valores absorvidos ao longo desde sua criação.	33%	27%	27%	7%	7%	100%
b) Resistência externa, em função de diferentes ideologias políticas.	7%	-	20%	53%	27%	100%
c) Resistência interna, em função de diferentes concepções de trabalho.	20%	20%	13%	27%	20%	100%
d) Leis, normas e procedimentos frágeis, inconstantes e inconsistentes, ocasionando insegurança por parte dos seus usuários.	-	7%	20%	27%	47%	100%

Em relação ao apoio dado pelos governantes, observou-se nas respostas abaixo, como é dado este apoio governamental e qual o impacto deste no trabalho dos auditores:

➤ **EM RELAÇÃO AO APOIO DADO PELOS GESTORES PÚBLICOS (PREFEITO E GOVERNADOR) À CGM PARA O DESENVOLVIMENTO DE SUA ATIVIDADE DE AUDITORIA, COMO VOCÊ CLASSIFICARIA OS TÓPICOS ABAIXO?**

Constatou-se que aproximadamente 50% das respostas se inserem entre os níveis 2 e 1, ou seja de baixa representatividade, caracterizando uma baixa satisfação dos auditores com relação ao apoio dado pelos governantes para o desenvolvimento da atividade de auditoria, tendo que 87% deles atribuíram incentivos monetários; 73% apontaram para a divulgação e apoio político dessa atividade; 66% atribuíram para a infra-estrutura da CGM e 47% apontaram para o apoio dado a qualificação dos profissionais envolvidos nessa atividade, conforme demonstrado na tabela 29.

**Tabela 29:** Visão dos auditores sobre o apoio dado pelos gestores públicos (prefeito e governador) à CGM para o desenvolvimento de sua atividade de auditoria. Fortaleza-CE, maio/jun., 2006.

OPÇÕES	+ relevante			- relevante		Total
	5	4	3	2	1	
a) Infra-estrutura adequada.	-	7%	27%	33%	33%	100%
b) Qualificação para os profissionais envolvidos nessa atividade.	13%	13%	27%	27%	20%	100%
c) Divulgação, apoio político (foco no retorno para os seus usuários).	-	7%	20%	20%	53%	100%
d) Incentivos monetários para os seus colaboradores.	-	-	13%	27%	60%	100%

➤ **TENDO EM VISTA O COMPROMETIMENTO COM AS ATIVIDADES DE AUDITORIA, COMO VOCÊ CLASSIFICARIA OS SEGUINTE ASPECTOS DO COMPORTAMENTO DOS PROFISSIONAIS DA CGM?**

Observa-se que mesmo insatisfeitos com o apoio dados pelos governantes, observado na questão acima, os auditores não perderam o estímulo e o interesse no órgão, observado por 93% das respostas do item “a” (Interesse direto nos resultados do órgão) encontrarem-se entre o nível 5 e 4 e 90% das respostas do item “b” (Produtividade dos auditores), entre os níveis 5 e 4.

**Tabela 30:** Aspectos do comportamento dos profissionais da CGM tendo em vista o comprometimento com as atividades de auditoria. Fortaleza-CE, maio/jun., 2006.

OPÇÕES	+ relevante			- relevante		Total
	5	4	3	2	1	
a) Interesse direto nos resultados do órgão.	53%	40%	7%	-	-	100%
b) Produtividade.	33%	47%	20%	-	-	100%
c) Ações de caráter político para alavancar a visibilidade da CGM.	-	-	27%	47%	27%	100%
d) Ações de caráter técnico para alavancar o crescimento da CGM.	7%	13%	60%	13%	7%	100%

Por meio dos dados coletados, pôde-se constatar que a maioria dos respondentes concorda que a atividade de auditoria da CGM baseia-se em modelos e práticas adotadas em outras instituições do seu campo organizacional e que a criação e desenvolvimento da CGM têm por base os parâmetros utilizados em outras instituições do seu campo organizacional.

#### 6.8A INSTITUCIONALIZAÇÃO DA ATIVIDADE DE AUDITORIA, A LRF/2000 E A REFORMA ADMINISTRATIVA DE 1998

O objetivo terceiro do trabalho buscou identificar os impactos do processo de institucionalização da atividade de auditoria da CGM no cumprimento dos princípios da Reforma Administrativa de 1998 e da LRF de 2000, tendo como pressuposto: A institucionalização da atividade de auditoria da CGM favorece a adoção de práticas de gestão alinhadas à Reforma Administrativa de 1998 e à LRF de 2000.

Como subsídio para confirmar se a institucionalização da atividade de auditoria da CGM favorece a adoção de práticas de gestão alinhadas à Reforma Administrativa de 1998 e à LRF de 2000, faz-se necessário compreender que com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal de 2000 - LRF prevê uma série de penalidades pelo não cumprimento de suas exigências, e ainda pela Lei 10.028/00, específica para Crimes de Responsabilidade Fiscal, sem esquecer da Reforma Administrativa de 1998, que introduziu a gestão gerencial no setor público, os administradores públicos estão cada vez mais obrigados a prestarem contas de seus atos, tornando-os transparentes para a população.

A criação da Controladoria Geral do Município – CGM no município de Fortaleza trouxe novas práticas de gestão, observadas pela Reforma Administrativa de 1998, direcionadas não só para a eficiência, mas, sobretudo, para a eficácia governamental e suas ações têm por objetivo possibilitar ao administrador público obter melhorias contínuas de processos e de resultados. Assim, percebe-se que a adoção dessas inovadoras ações, que orientam e corrigem possíveis falhas na administração do erário, busca verificar em que medida políticas, programas e

projetos governamentais são criados, implementados e gerenciados em consonância com a LRF e a legislação em vigor.

Abaixo elencou-se pontos extraídos do questionário aplicados aos auditores da CGM, como subsídio para investigar os impactos do processo de institucionalização da atividade de auditoria da CGM no cumprimento dos princípios da Reforma Administrativa de 1998 e da Lei de Responsabilidade Fiscal de 2000.

➤ **QUAIS FATORES DERAM MAIOR IMPULSO AO DESENVOLVIMENTO DA ATIVIDADE DE AUDITORIA NA CGM?**

Observou-se que 73% dos auditores apontaram no nível 5, como sendo um dos fatores que deram maior impulso ao desenvolvimento da atividade de auditoria na CGM a exigência legal tratada na LRF/2000 e na Reforma Administrativa de 1998. Todos os demais itens tiveram certa relevância ficando na escala entre 4 e 1, conforme demonstrado na tabela 31.

**Tabela 31:** Fatores deram maior impulso ao desenvolvimento da atividade de auditoria na CGM. Fortaleza-CE, maio/jun., 2006.

OPÇÕES	+ relevante			- relevante		Total
	5	4	3	2	1	
a) Pressão política, por parte de outras organizações, na busca de legitimidade.	-	7%	13%	27%	53%	100%
b) Pressão por parte dos profissionais da área, em função da adoção de práticas similares em outras organizações.	-	13%	27%	33%	20%	100%
c) Cobrança da população, em função da crescente demanda por transparência.	-	13%	40%	20%	27%	100%
d) Exigência legal, em função da LRF/2000 e a Reforma Administrativa de 1998.	73%	7%	20%	-	-	100%

➤ **QUE FATORES POSITIVOS PODEM SER ELENCADOS NO PROCESSO DE INSTITUCIONALIZAÇÃO DA ATIVIDADE DE AUDITORIA DA CGM?**

Observou-se, conforme demonstrado na tabela 32, que 80% dos auditores atribuíram como fator positivo para o processo de institucionalização da CGM a observância aos princípios da Reforma Administrativa de 1998 e da LRF/2000,

observado nas suas respostas entre os níveis 5 e 4. Ressalta-se que, 74% apontaram também como fator positivo a redução nos custos de operações do sistema da administração pública, possibilitando maior eficiência no gerenciamento do erário municipal e 33% atribuíram para a Teorização e monitoramento da prática de controle interno nos demais órgãos municipais. Observa-se que os princípios da meritocracia e impessoalidade na seleção dos auditores foi apontado como o item de menor relevância entre os auditores.

**Tabela 32:** Fatores positivos observados no processo de institucionalização da atividade de auditoria da CGM. Fortaleza-CE, maio/jun., 2006.

OPÇÕES	+ relevante		- relevante			Total
	5	4	3	2	1	
a) Redução nos custos de operações do sistema da administração pública, possibilitando maior eficiência no gerenciamento do erário municipal.	27%	47%	13%	7%	7%	100%
b) Teorização e monitoramento da prática de controle interno nos demais órgãos municipais.	20%	13%	20%	13%	20%	100%
c) Observância dos princípios da Reforma Administrativa e da Lei de Responsabilidade Fiscal de 2000.	53%	27%	7%	7%	7%	100%
d) Respeito aos princípios da meritocracia e impessoalidade na seleção de auditores.	7%	7%	7%	47%	33%	100%

Objetivando identificar o controle social na CGM, foram aplicadas alguns questionamentos aos auditores da CGM, descritas abaixo.

➤ **QUE INDICADORES DE RESPONSABILIDADE SOCIAL PODEM SER OBSERVADOS NA CGM?**

Observou-se que 66% dos respondentes assinalaram para o item redução de custos no âmbito municipal e 60% para o de prevenção dos controles internos no âmbito municipal como sendo os maiores indicadores de responsabilidade observados na CGM, observados entre o nível 5 e 4. Aproximadamente 40% dos auditores atribuíram o nível 3 para a adoção de práticas que fornecem maior visibilidade às suas ações e para a capacitação e desenvolvimento profissional, conforme exposto na tabela 33.

**Tabela 33:** Indicadores de responsabilidade social observados na CGM.  
Fortaleza-CE, maio/jun., 2006.

OPÇÕES	+ relevante			- relevante		Total
	5	4	3	2	1	
a) Capacitação e desenvolvimento profissional.	-	13%	47%	40%	-	100%
b) Adoção de práticas que forneçam maior visibilidade às suas ações.	-	40%	40%	20%	-	100%
c) Prevenção dos controles internos no âmbito municipal.	33%	27%	33%	-	7%	100%
d) Redução nos custos no âmbito municipal.	33%	33%	27%	-	7%	100%

Por meio dos dados coletados, pode-se constatar que a maioria dos respondentes concorda que a institucionalização da atividade de auditoria da CGM favorece a adoção de práticas de gestão alinhadas à Reforma Administrativa de 1998 e à LRF de 2000.

**Quadro 9:** Síntese dos objetivos e pressupostos da pesquisa. Fortaleza-CE, 2006.

<b>QUESTÃO CENTRAL</b>		
Em um contexto de isomorfismo institucional, de que modo tem ocorrido a institucionalização da atividade de auditoria da CGM?		
<b>OBJETIVO GERAL</b>	<b>PRESSUPOSTO GERAL</b>	<b>CONFIRMAÇÃO DOS RESULTADOS</b>
Analisar o papel da CGM no processo de institucionalização da atividade de auditoria realizadas no âmbito da PMF.	No âmbito da PMF, a atividade de auditoria era realizada de forma assistemática e insuficiente, não dando suporte ao cumprimento dos princípios elencados na Reforma Administrativa de 1998 e à LRF de 2000.	
<b>OBJETIVOS</b>	<b>PRESSUPOSTOS</b>	
<b>1.</b> Analisar a evolução do processo e o grau de institucionalização da atividade de auditoria da CGM.	<b>1.</b> A atividade de auditoria da CGM tem se desenvolvido de forma lenta e gradual, estando, ainda, em uma fase de semi-institucionalização.	Parcial
<b>2.</b> Investigar as características isomórficas da atividade de auditoria que foram assimiladas no âmbito da CGM.	<b>2.</b> A atividade de auditoria da CGM baseia-se em modelos e práticas adotadas em outras instituições do seu campo organizacional.	Confirmado
<b>3.</b> Identificar os impactos do processo de institucionalização da atividade de auditoria da CGM no cumprimento dos princípios da Reforma Administrativa de 1998 e da LRF de 2000.	<b>3.</b> A institucionalização da atividade de auditoria da CGM favorece a adoção de práticas de gestão alinhadas à Reforma Administrativa de 1998 e à LRF de 2000.	Confirmado
<b>4.</b> Investigar as características isomórficas do processo de institucionalização da CGM.	<b>4.</b> A criação e desenvolvimento da CGM têm por base os parâmetros utilizados em outras instituições do seu campo organizacional.	Confirmado

Conforme constatado no quadro 9, um dos pressupostos foi parcialmente atingido pelo fato de que não se pode afirmar que o processo de institucionalização da atividade de auditoria da CGM se encontra engessada na fase de semi-institucionalização. Ao analisar as variáveis-chave relacionadas à temática da institucionalização, constatou-se a existência das três etapas do processo de institucionalização proposto por Tolbert e Zucker (1998). Os demais pressupostos foram confirmados no desenvolver da pesquisa e análise dos dados.

## 7. CONCLUSÃO

A essência atual da gestão pública é bem diferente de alguns anos atrás. Na busca constante da transparência dos gastos públicos e eficiência na alocação do erário, ocasionou inovações na estrutura da administração pública. A Reforma Administrativa de 1998 e a Lei de Responsabilidade Fiscal de 2000, são exemplos de instituições que buscam alcançar uma Administração Pública mais responsável e amplamente focada na melhoria contínua dos processos de otimização do desempenho, do gerenciamento dos custos e da qualidade dos serviços prestados ao cidadão.

Com o sancionamento de novas leis, pode-se dizer que a Administração Pública Brasileira entra numa nova era, em que são exigidos alguns fatores fundamentais, como o bom planejamento, a gestão transparente, eficiente e eficaz, prevenção de riscos, correção de desvios, além, é claro do cumprimento das metas fiscais e do equilíbrio das contas públicas.

A Reforma de 1998 deu lugar ao gerenciamento das ações em busca de efetivos resultados, em vez da excessiva rigidez formal do processo burocrático. Nas palavras de Catelli *et al* (2001, p.12), “A difícil busca da eficácia na gestão da coisa pública, uma aspiração básica de todas as sociedades em todos os tempos, terá dado um passo adiante com o advento recente do governo por resultados”.

À medida que o paradigma gerencial vai se consolidando como viga mestra da Administração Pública contemporânea, aumenta a sua responsabilidade de convencer a sociedade, de que a dinâmica dessa nova filosofia administrativa não se trata apenas de mais um modismo. É vital que sejam criados mecanismos de aferição dos investimentos públicos, para traduzir com maior clareza e objetividade a retórica política dos administradores públicos.

Neste cenário de mudanças, galgando alcançar um maior controle na administração pública de forma a atender os preceitos da legislação vigente, assegurando o melhor emprego dos recursos, prevenindo ou reduzindo fraudes,

desperdícios ou abusos, foi criada a Controladoria Geral do Município no final do ano de 2001 com a finalidade básica de exercer o controle interno de todos os órgãos da Prefeitura, bem como de suas autarquias, empresas e fundações públicas, além dos fundos instituídos por lei, objetivando velar para que os atos e ações governamentais desenvolvam-se rigorosamente dentro dos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência estabelecidos na Constituição Federal, na Lei Orgânica do município e nos demais normativos aplicáveis.

Os questionamentos que surgiram a respeito desta nova instituição em Fortaleza podem ser analisados e respondidos à luz da teoria institucional. A Nova Economia Institucional (NIE) adota que as instituições são a chave para o progresso de uma organização. Quanto mais fortes e estabilizadas as instituições mais rápido trará um crescimento para a economia e conseqüentemente um desenvolvimento para a entidade. Essa corrente defende que as instituições são profundamente dependentes da cultura organizacional e difíceis de serem mudadas, mas a sua estabilidade deverá ser buscada.

Até onde se pode concluir, o processo de institucionalização da CGM vêm sendo gradual, haja vista ser um órgão novo de menos de cinco anos. Assim, a questão crítica deste estudo de caso propôs compreender **de que modo tem ocorrido a institucionalização da atividade de auditoria da CGM, em um contexto de isomorfismo institucional.**

Para descrever o processo de institucionalização da CGM, mais especificamente de sua atividade de auditoria e buscar responder à questão central, o estudo utilizou-se das fontes coletadas e analisadas no capítulo 6 a partir das percepções dos gestores municipais, auditores da CGM e pessoas relevantes nesse processo. A seguir são apresentados e discutidos os objetivos:

O primeiro objetivo específico deste estudo foi analisar a evolução do processo e o grau de institucionalização da atividade de auditoria da CGM.

Os resultados foram apresentados utilizando-se as três etapas do processo de institucionalização abordadas na Teoria Institucional por Tolbert e Zucker (1998), quais sejam: Habitualização (Pré-Institucionalização), Objetificação (Semi-Institucionalização) e Sedimentação (Total Institucionalização), considerando-se as variáveis-chave relacionadas à temática da institucionalização, tomando-se por base o modelo analítico de Esman e Blaise (1966 apud SOUZA, 2003) e Huntington (1965), quais sejam: Liderança, Recursos/Estrutura, Vínculos e Fatores Críticos.

Ao analisar essas variáveis constatou-se a existência das três etapas do processo de institucionalização proposto por Tolbert e Zucker (1998), não se deve afirmar, isoladamente, que o processo encontra-se especificamente na fase de semi-institucionalização.

Ressalte-se que, a CGM é um órgão novo e que mexe diretamente com os controles regidos por outros gestores, e esta interferência no trabalho dos outros gera certo desconforto, pois é difícil intervir no trabalho de outrem e ainda aconselhá-los a mudar os hábitos. Em virtude disto ainda ocorre muita resistência, pois novas regras são impostas aos grupos. Essas alterações propagam-se em um universo preso à cultura, crenças e costumes pré-existentes.

Conforme verificado na coleta de dados, os valores descritos acima são elencados como a maior dificuldade enfrentada pela CGM para a institucionalização da sua atividade de auditoria. Ressaltando-se que, também atribuíram, à essas dificuldades, as diferentes concepções de trabalho observados dentro da própria CGM e diferentes ideologias políticas como resistência externa. Assim demandarão tempo para serem incorporadas e aceitas pelo grupo, tornando-se um processo lento e gradual a aceitação dessa nova instituição.

A adaptação a esse novo sistema administrativo enfrenta dificuldades de várias ordens, tanto interna como externamente ao órgão. Internamente pode-se observar que falta normatização de procedimentos nos trabalhos de auditoria; planejamento para a execução dos mesmos; algumas atividades são consideradas incompatíveis com as próprias de auditoria; quanto à ordem externa os auditores enfrentam dificuldades como a falta de receptividade nos órgãos aos trabalhos a serem desenvolvidos; cultura forte dominante arraigada aos costumes, crenças,

valores, ocasionando resistência aos trabalhos de auditoria; falta de divulgação de sua finalidade; falta de conhecimento do órgão e de sua finalidade, caracterizando uma não integração deste com os seus usuários; visão distorcida pela maioria dos seus usuários ao definir o trabalho dos auditores como fiscalizador e não educador, conseqüentemente apresentando insegurança, incertezas, medo aos seus usuários neste novo cenário.

A partir da análise dos dados coletados, constatou-se que a maioria dos respondentes concorda que a atividade de auditoria da CGM têm se desenvolvido de forma lenta e gradual.

O segundo e quarto objetivos buscaram investigar as características isomórficas da atividade de auditoria que foram assimiladas no âmbito da CGM e investigar as características isomórficas do processo de institucionalização da CGM, respectivamente.

Os processos isomórficos observados no processo de institucionalização da CGM e da sua atividade de auditoria foram identificados por meio de várias situações, quais sejam: adaptação realizada no projeto de criação da CGM e da sua atividade de auditoria ter sido baseada do modelo da estrutura da Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro; propostas de Projetos de Implantação de uma coordenação destinada ao Sistema de Informações e de Implantação de uma coordenação de Resultados Econômicos e Indicadores de Desempenho, ambos baseados na estrutura da Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro;

Por meio dos dados coletados, constatou-se que a atividade de auditoria e a sua estrutura organizacional, bem como os aspectos técnicos e contábeis e os procedimentos de avaliação dos resultados foram os que mais sofreram influência de outras organizações, onde as organizações que mais têm influenciado a atividade de auditoria da CGM são as organizações que operam no seu mesmo campo de atuação.

Portanto, confirma-se dizer que a atividade de auditoria da CGM baseiam-se em modelos e práticas adotadas em outras instituições do seu campo

organizacional e que a criação e desenvolvimento da CGM têm por base os parâmetros utilizados em outras instituições do seu campo organizacional.

O terceiro objetivo específico buscou identificar os impactos do processo de institucionalização da atividade de auditoria da CGM no cumprimento dos princípios da Reforma Administrativa de 1998 e da Lei de Responsabilidade Fiscal de 2000.

A CGM busca disponibilizar informações de forma a permitir um maior nível de controle no órgão, possibilitando ainda maior transparência e um envolvimento efetivo dos gestores nas ações desenvolvidas no órgão que ora administra proporcionando a eles maior segurança no gerenciamento de suas áreas, e uma monitoração eficaz dos processos de gestão com a conseqüente redução dos riscos.

Conforme resultados obtidos na análise dos dados, verificou-se que um dos fatores que deram maior impulso ao desenvolvimento da atividade de auditoria na CGM foi a exigência legal tratada na LRF/2000 e na Reforma Administrativa de 1998. Os respondentes atribuíram como fator positivo para o processo de institucionalização da CGM a observância aos princípios da Reforma Administrativa de 1998, quais sejam: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e da Lei de Responsabilidade Fiscal de 2000.

Ressalta-se que, apontaram também como fator positivo a redução nos custos de operações do sistema da administração pública, possibilitando maior eficiência no gerenciamento do erário municipal, sendo caracterizado pelos respondentes como sendo um dos maiores indicadores de responsabilidade social observados na CGM, alinhado à prevenção dos controles internos no âmbito municipal.

Pode-se constatar, então que a maioria dos respondentes concorda que a institucionalização da atividade de auditoria da CGM favorece a adoção de práticas de gestão alinhadas à Reforma Administrativa de 1998 e à LRF de 2000.

A pergunta orientadora deste trabalho era compreender, em um contexto de isomorfismo institucional, de que modo tem ocorrido a institucionalização da atividade de auditoria da CGM. Pode-se constatar que apenas uma das premissas básicas não foi confirmada totalmente.

Este estudo mostrou, a partir da percepção dos sujeitos da pesquisa, a realidade em que a Controladoria Geral do Município de Fortaleza está inserida, revelando as sérias dificuldades encontradas para desenvolver sua atividade de auditoria nos demais órgãos. Evidencia, também, que a CGM tem evoluído no seu processo de institucionalização de sua atividade de auditoria, foco maior desta pesquisa. Neste aspecto, esforços estão sendo coordenados junto aos gestores municipais atuantes no seu campo organizacional, em busca de transparência nos atos governamentais e melhor aplicação do erário, visando obter um resultado global otimizado, possibilitando uma melhor qualidade nos serviços públicos municipais, respondendo assim aos reclamos da sociedade.

Em termos de limitações, cabe ponderar que o estudo deu-se apenas após quatro anos da criação da CGM, coincidindo, ainda, com a mudança do assessor-chefe do município e remanejamento do quadro de auditores. Estudos futuros devem ser conduzidos no sentido de corroborar ou negar os achados desta pesquisa e, também, no intuito de aprofundar o conhecimento sobre as atividades de controladoria e auditoria no setor público, campo de investigação ainda carente de trabalhos empíricos, em especial na perspectiva da abordagem institucional.

## 8. REFERÊNCIAS

- ABRANCHES, Sérgio Henrique Hudson de. Reforma regulatória: conceitos, experiências e recomendações. **Revista do Serviço Público**, Brasília, v. 50, n. 2, p.19-50, abr./jun., 1999.
- AGUIAR, Ubiratan. **Modelo político para o novo milênio**. Fortaleza: Prêmios, 1999.
- ALBANESE, Robert. **Managing**: toward accountability for performance. 3. ed. Homewood, Illinois: Irwin, 1981.
- ALMEIDA, Lauro Brito de et al. Controladoria. In. CATELLI, Armando (org.). **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica – GECON. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- AMATO, Pedro Muñoz. **Introdução à administração pública**. 2. ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1971.
- ANASTASIA, Fátima. Teoria democrática e novo institucionalismo. **Caderno de ciências sociais**, Belo Horizonte, v.8, n.11, p.31-46, dez. 2002.
- ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade pública na gestão municipal**. Novos Métodos após a LC nº 101/00 e as Classificações Contábeis advindas da SOF e STN. São Paulo: Atlas, 2002.
- ANDREWS, Cristina W. **Implicações teóricas do novo institucionalismo**: uma abordagem habermasiana. Artigo publicado em 2004, adaptado de sua tese de doutorado, Reificação e Legitimidade: Habermas como Metateoria das Policy Sciences. Faculdade de Filosofia, Letras e Ciências Humanas – FFLCH, Universidade de São Paulo, 2003.
- ANTHONY, Robert N.; GOVINDARAJAN, Vijay. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 2001.
- ARAGAKI, Carlos. Qual é o papel da controladoria? Quais são suas competências? Um pouco de história. **Jornal ANEFAC**. 2002. Disponível em: <<http://www.anefac.com.br/comites/controladoria/>>. Acesso em: 27 fev. 2005.
- ARAÚJO, A.L.R. **Métodos de análise de requisitos**. Faculdade de Vila Velha, Vila Velha: 2004. Disponível em <<http://www.univila.br/professores/andrearaujo/>>. Acesso em: 30 maio 2005.
- ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos. **Introdução à auditoria operacional**. Rio de Janeiro: FGV, 2001.

ATTIE, William. **Auditoria interna**. São Paulo: Atlas, 1992.

\_\_\_\_\_. **Auditoria interna** – conceito e aplicação. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1997.

BARBOSA, Lidiane Fernanda. **Um estudo sobre controle interno nas instituições bancárias**. Monografia (Especialização em Gerência Financeira e Controladoria)-do Departamento de Economia, Contabilidade e Administração, Universidade de Taubaté. Taubaté, setembro de 2003.

BARBOSA, Sandra Pires. **Direito à informação e controle social**, 2001. Disponível em: <<http://www.teiajuridica.com/gl/infcont.htm>>. Acesso em: 12 mar. 2005.

BENHAM, A.; BENHAM, L. Measuring the costs of exchange. In: **ANNUAL Meeting of the International Society for the New Institutional Economics**, 2., set. 1998. França: Universidade de Paris, set. 1998.

BEUREN, Ilse Maria. **Gerenciamento da informação**: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial. São Paulo: Atlas, 1998.

BEUREN, Ilse Maria; MOURA, Verônica de Miglio. O papel da controladoria como suporte ao processo de gestão empresarial. **Revista Brasileira de Contabilidade**, n.126, p.59-67, nov./dez. 2000.

\_\_\_\_\_. O papel da controladoria no processo de gestão. In: SCHMIDT, P. (org.). **Controladoria agregando valor para a empresa**.. P. Porto Alegre: Bookman, 2002.

BOGDAN, Robert; BIKLEN, Sari. **Investigação qualitativa em educação**. (Coleção Ciências da Educação). Porto: Porto, 1994.

BORN, José Sílvio. A Lei de Responsabilidade Fiscal. **Jornal da Contabilidade - Jornal do Comércio**. 9 mar. 2005. Disponível em: <<http://www.sindaf.com.br/detalhenoticia.asp?cod=215>>. Acesso em: 25 ago. 2005.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. – 05 de Outubro de 1988. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

\_\_\_\_\_. **Constituição da República Federativa de 1967**. Disponível em: <<http://www.presidencia.gov.br>> Acesso em: 25 ago. 2005.

\_\_\_\_\_. **Ato nº 1.526**, de 21 de março de 2000. Disponível em: <<http://www.fortaleza.ce.gov.br/serv/diom.asp>>. Acesso em: 10 out. 2004.

BRASIL. **Decreto nº 11.111**, de 16 de janeiro de 2002. Disponível em: <<http://www.fortaleza.ce.gov.br/serv/diom.asp>>. Acesso em: 12 out. 2004.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 11.144**, de 25 de fevereiro de 2002. Disponível em: <<http://www.fortaleza.ce.gov.br/serv/diom.asp>>. Acesso em: 10 out. 2004.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 11.271**, de 24 de novembro de 2002. Disponível em: <<http://www.fortaleza.ce.gov.br/serv/diom.asp>>. Acesso em: 12 out. 2004.

\_\_\_\_\_. **Decreto-Lei 200**, de 25 de fevereiro de 1967. Disponível em: <<http://www.interlegis.gov.br>>. Acesso em: 25 ago. 2005.

\_\_\_\_\_. **Instrução Normativa nº 16**, de 20 de dezembro de 1991. Departamento do Tesouro Nacional. Disponível em: <<http://www.sfc.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 25 ago. 2005.

\_\_\_\_\_. **Instrução Normativa nº 01** de 22 de maio de 1997. Tribunal de Contas do Estado do Ceará – TCM. Disponível em: <<http://www.tcm.ce.gov.br>>. Acesso em: 25 ago. 2005.

\_\_\_\_\_. **Instrução Normativa / SFC 1**, de 06 de abril de 2001. Secretaria Federal de Controle. Disponível em: <<http://www.sfc.fazenda.gov.br>> Acesso em: 25 ago. 2005.

\_\_\_\_\_. **Lei 4.320**, de 17 de março de 1964. Disponível em: <<http://www.interlegis.gov.br>>. Acesso em: 25 ago. 2005.

\_\_\_\_\_. **Lei nº. 9.809**, de 18 de dezembro de 1973. Disponível em: <<http://www.interlegis.gov.br>>. Acesso em: 25 ago. 2005.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 6.404** de 15 de dezembro de 1976. Disponível em: <<http://www.interlegis.gov.br>> Acesso em: 25 ago. 2005.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 8.666**, de 21 de junho de 1993. Disponível em: <<http://www.interlegis.gov.br>> Acesso em: 25 ago. 2005.

\_\_\_\_\_. **Lei nº. 12.160**, de 04 de agosto de 1993. Disponível em: <<http://www.interlegis.gov.br>>. Acesso em: 25 ago. 2005.

\_\_\_\_\_. **Lei nº. 8.429**, de 02 de junho de 1992. Disponível em: <<http://www.interlegis.gov.br>>. Acesso em: 25 ago. 2005.

\_\_\_\_\_. **Lei 9.648**, de 27 de maio de 1998. Disponível em: <<http://www.interlegis.gov.br>>. Acesso em: 25 ago. 2005.

BRASIL. **Lei nº. 10.028**, de 19 de outubro de 2000. Disponível em: <<http://www.interlegis.gov.br>>. Acesso em: 25 ago. 2005.

\_\_\_\_\_. **Lei 10.180**, de 06 de fevereiro de 2001. Disponível em: <<http://www.sfc.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 25 ago. 2005.

\_\_\_\_\_. **Lei nº8.608**, de 26 de dezembro de 2001. Disponível em: <<http://www.fortaleza.ce.gov.br/serv/diom.asp>>. Acesso em: 04 out. 2004.

\_\_\_\_\_. **Lei nº. 10.683**, de 28 de maio de 2003. Disponível em: <<http://www.interlegis.gov.br>>. Acesso em: 25 ago. 2005.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar 101**, de 04 de maio de 2000. Disponível em: <<http://www.interlegis.gov.br>>. Acesso em: 25 ago. 2005.

\_\_\_\_\_. **Projeto de Lei Complementar nº. 135**, de 1996. Disponível em: <<http://www.interlegis.gov.br>>. Acesso em: 25 ago. 2005.

BULOS, Uadi Lammêgo. **Constituição Federal anotada**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

\_\_\_\_\_. Reforma administrativa. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 214, out./dez. 1998.

CABRAL, Augusto Cézar de Aquino. **Histórias de aprendizagem**: um estudo de caso no setor de telecomunicações. 2001. Tese (Doutorado em Administração) – Universidade Federal de Minas Gerais. Minas Gerais, 2001.

CARVALHO, Ailton Mota de; TOTTI, Maria Eugênia Ferreira. A responsabilização fiscal nos municípios brasileiros. **Revista on line - Caminhos de Geografia**, p. 98-106, fev. 2005. Disponível em: <[http://www.ig.ufu.br/caminhos\\_de\\_geografia.html](http://www.ig.ufu.br/caminhos_de_geografia.html)>. Acesso em: 13 jan. de 2006.

CARVALHO FILHO, J.S. **Manual de direito administrativo**. 9. ed. Rio de Janeiro: Lumen Júris, 2002.

CARVALHO NETO, A. M. Terceirização de serviços públicos no Reino Unido e os impactos sobre as relações de trabalho: considerações sobre a realidade brasileira. **Revista do Serviço Público**, Brasília, v. 120, n. 2, p. 99-111, ago. 1996.

CASTRO, José Nilo. **Responsabilidade fiscal nos municípios**. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

CASTRO, Domingos Poubel de; GARCIA, Maria. **Contabilidade pública no governo federal**. Guia para Reformulação do Ensino e Implantação da Lógica do SIAFI nos Governos Municipais e Estaduais como Utilização do Excel. São Paulo: Atlas, 2004.

CATELLI, Armando. Introdução: o que é GECON. In: CATELLI, A. (coord.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CATELLI, Armando et al. **Gestão econômica de organizações governamentais**. In: CONGRESSO DO INSTITUTO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 7., 2001, Leon. Disponível em: <[http://www.gecon.com.br/down\\_artigos.asp](http://www.gecon.com.br/down_artigos.asp)>. Acesso em: 30 abr. 2005.

CAVALHEIRO, Jader Branco. **A organização do sistema de controle Interno municipal**. 3. ed. Porto Alegre: Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul (CRCRS), 2005.

CHIAVENATO, Idalberto. **Introdução à teoria geral da administração**. 6. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

\_\_\_\_\_. **Recursos humanos**. São Paulo: Atlas, 2002.

CHIZZOTTI, A. **Pesquisa em ciências humanas e sociais**. São Paulo: Cortez, 1991.

CLEGG, Stewart R.; HARDY, Cynthia; NORD, Walter R. (org); CALDAS, Miguel, FACHIN, Roberto; FISCHER, Tânia (org). **Handbook de estudos organizacionais**. Modelos de análise e novas questões em estudos organizacionais. São Paulo: Atlas, 1998.

CONCEIÇÃO, Octavio Augusto Camargo. **Instituições, crescimento e mudança na ótica institucionalista**. 2002. Tese (Doutorado em Economia) - Fundação de Economia e Estatística Siegfried Emanuel Heuser. Porto Alegre, 2002.

CONSENZA, José Paulo. Perspectiva para a profissão contábil num mundo globalizado - um estudo a partir da experiência brasileira. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, n. 130, p. 43-63, jul./ago. 2001.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - **CFC nº. 780** de 1995.

CREPALDI, Sílvio Aparecido. **Auditoria contábil: teoria e pratica**. São Paulo: Atlas, 2000.

CURY, A. **Organizações e métodos**: uma visão holística. 7. ed. ver. e ampl. São Paulo: Atlas, 2000. Disponível em: <<http://www.univila.br/professores/andrearaujo/>>. Acesso em: 06 out. 2004.

DAFT, Richard L. **Teoria e projeto das organizações**. 6. Ed. Rio de Janeiro: LTC, 1999, p. 346-349.

DIAS, Cláudia. **Pesquisa qualitativa**: características gerais e referências. Maio de 2000. Disponível em: <<http://www.geocities.com/claudiaad/qualitativa.pdf>>. Acesso em: 25 Jan. 2006.

DIMAGGIO, Paul J.; POWELL, Walter W. The iron cage revisited: institucional isomorphism and collective rationality in organizational fields. In: **American Sociological Review**, v. 48, p. 147-160, 1983.

\_\_\_\_\_. **The new institutionalism in organization analysis**. Chicago: The University of Chicago Press, 1991.

DROMI, José Roberto. **Introducción al Derecho Administrativo**. Madrid: Editorial Grouz, 1986.

ESTÊVÃO, João. Desenvolvimento econômico e mudança institucional: o papel do Estado. **Revista de Estudos Cabo-Verdianos**, n. 2, jun. 2004. Disponível em: <<http://www.cniunicv.cv/docsRevista2/artigojoãoestevao.pdf>>. Acesso em: 23 jan. 2006.

FACHIN, Odília. **Fundamentos de metodologia**. São Paulo: Atlas, 1993.

FALCÃO, Mário; ABE, Seiichi. **Qualidade e participação na administração pública federal**: novos critérios para a avaliação da gestão pública. Brasília, 1997. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br/isc/sedip/premioscorrea/monografia.97.pdf>>. Acesso em: 30 abr. 2005.

FALCONI Campos, Vicente. **TQC**: controle da qualidade total. 6. ed. Rio de Janeiro: Bloch, 1995.

FEKETE, M.C.A **Qualidade na prestação do cuidado em saúde**. Organização Panamericana de Saúde, Brasília: 2004. Disponível em: <<http://http://www.opas.org.br/rh/publicacoes/textos>>. Acesso em: 30 maio 2005.

FERNANDES, José. **Técnicas de estudo e pesquisa**. Goiânia: Kelps, 1999.

FERRAZ, Luciano de Araújo. **Controle da administração pública**: elementos para a compreensão dos tribunais de contas. Belo Horizonte: Andamentos, 1999.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **O minidicionário da língua portuguesa**. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2004.

FIGUEIREDO, Sandra; GAGGIANO, Paulo César. **Controladoria: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

FILOMENO, José Geraldo Brito. **Manual da teoria geral do Estado e ciência política**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2001.

FLEURY, Maria Tereza Leme. O desvendar a cultura de uma organização: uma discussão metodológica. In: PETTIGREW, Andrew et al. **Cultura e poder nas organizações**. São Paulo: Atlas, 1992.

FLEURY, M. T. L.; FISCHER, R. M. **Cultura e poder nas organizações**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

FLORENTINO, Américo Matheus. **Auditoria contábil**. 5. ed. Rio de Janeiro: FGV, 1988.

FONTES FILHO, Joaquim Rubens. **Governança organizacional aplicada ao setor público**. Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la ADMINISTRACIÓN PÚBLICA, out. 8., p. 28-31, 2003, Panamá.

FREITAS, Carlos Alberto Sampaio de. **Aprendizagem, isomorfismo e institucionalização: o caso da atividade de auditoria operacional no tribunal de contas da união**, 2005. Dissertação (Programa de Pós- Graduação em Administração) Universidade de Brasília. Brasília, 2005.

FREITAS, Maria Ester de. **Cultura organizacional: formação, tipologias e impactos**. São Paulo: Makron Books, 1991.

\_\_\_\_\_. **Cultura organizacional: identidade, sedução e carisma?** Rio de Janeiro: FGV, 1999.

FREITAS, Sidinéia Gomes. Cultura organizacional e comunicação. In: KUNSCH, Margarida Maria (org.). **Obtendo resultados com relações públicas**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

GALA, Paulo. A teoria institucional de Douglass North. **Revista de Economia Política**, v. 23, n. 2, p. 89-105, abr./jun., 2003.

\_\_\_\_\_. A retórica na economia institucional de Douglass North. **Revista de Economia Política**, v. 23, n. 2, p. 123-134, abr./jun., 2003.

GIL, Antonio de Loureiro. **Auditoria operacional e de gestão: qualidade da auditoria.** São Paulo: Atlas, 1992.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social.** São Paulo: Atlas, 1994.

\_\_\_\_\_. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GOODIN, Robert (org.). **The theory of institutional design.** Cambridge: Cambridge University Press, 1996.

GOMES, Josir Simeone; SALAS, Joan M. Amat. **Controle de gestão: uma abordagem contextual e organizacional.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HALL, Peter; TAYLOR, Rosemary. **Political science and the three new institutionalisms.** *Political Studies*, v. 44, 1996.

HODGSON, Geoffrey M. Institutional economics: surveying the old and the new. *Metroeconomica*, v. 44, n. 1, p. 1-28, 1993.

\_\_\_\_\_. The approach of institutional economics. *Journal of Economic Literature*, v. 36, p. 166-192, mar. 1998.

HORNGREN, Charles T. **Introdução à contabilidade gerencial.** Rio de Janeiro: Prentice Hall do Brasil, 1985.

HUNTINGTON, S. P. Political development and political decay, *World Politics*, v. 17, 1965.

IUDÍCIBUS, Sérgio de.; MARION, José Carlos. **Contabilidade comercial.** São Paulo: Atlas, 1997.

\_\_\_\_\_. **Introdução à teoria da contabilidade.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.  
INSTITUTO BRASILEIRO DE CONTADORES. **Normas Internacionais de Auditoria e Código de Ética Profissional.** São Paulo: IBRACON, 1998.

JANK, Marcos Sawaya. Mudando as regras do jogo. *Jornal O Estado de São Paulo*, São Paulo, 02 ago. 2005, A-2 p.

JARBAS, Maranhão. **A crise brasileira; uma nova constituição; o estado social de direito.** Recife: Companhia Editora de Pernambuco, 1984.

KANITZ, Stephen Charles. **Controladoria: teoria e estudo de casos**. São Paulo: Pioneira, 1976.

KETTL, Donald F. A revolução global: reforma da administração do setor público. In: PEREIRA, Luiz Carlos Bresser; SPINK, Peter (org.) Reforma do Estado e administração pública gerencial. 4. ed. Rio de Janeiro. Fundação Getúlio Vargas, 2001.

KOONTZ, Harold; O'DONNELL, Cyrik. **Fundamentos da administração**. São Paulo. Livraria Pioneira Editora, 1981.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia do trabalho científico**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1989.

\_\_\_\_\_. **Fundamentos de metodologia científica**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

LANE, Jan-Eryk. **The public sector: concepts, models and approaches**. London: Sage Publications, 1993.

LEMBO, Cláudio. O papel do administrador na gestão pública e privada. **Revista Administrativa CREUPI – RACRE**. Esp. Sto. do Pinhal (SP), v. 5, n. 9, jan./dez. 2005. Disponível em: <<http://www.unipinhal.edu.br/ojs/racre/include/getdoc.php?id=33&article=12&mode=pdf>>. Acesso em: abr. 2005.

LINCOLN, Y.; DENZIN, N. The fifth movement. In: DENZIN, N.; LINCOLN, Y. (Eds.), **Handbook of qualitative research**. London: Sage, 1994. p. 575-586.

LIMA JUNIOR, Olavo Brasil de. As reformas administrativas no Brasil: modelos, sucessos e fracassos. *Revista do Serviço Público, Brasília*, v. 49, n. 2, p. 5-32, abr./jun. 1998.

SÁ, Antônio Lopes de. **Curso de auditoria**. São Paulo: Atlas, 1998.

LRF Fácil – **Guia Contábil da Lei De Responsabilidade Fiscal**. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade – Instituto Ethos, 2001.

SILVA, Clóvis L Machado da; GONÇALVES, Sandro A. Nota técnica: a teoria institucional. In: GLEGG, Stewart R.; HARDY, Cynthia; NORD, Walter R. (org); CALDAS, Miguel, FACHIN, Roberto; FISCHER, Tânia (org). **Handbook de estudos organizacionais**. São Paulo: Atlas, 1998, p. 220-226.

MACHADO JR., José Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. **A Lei 4.320 comentada**. 22. ed. Rio de Janeiro: IBAM, 1990.

MAGALHÃES, Eliéser Forte Filho. **Auditoria contábil e financeira em entidades governamentais**. Fortaleza: Gráfica VT, 1996.

MARCH, James G.; OLSEN, Johan P. **Rediscovering institutions: the organizational basis of politics**. New York: The free Press, 1989.

\_\_\_\_\_. The new institutionalism: organizational factors in political life. **American Political Science Review**, n. 78, 1983.

MATTAR, F.N. **Pesquisa de marketing**. São Paulo: Atlas, 1999. v. 1-2.

MEGGINSON, Leon C.; MOSLEY, Donald C.; PIETRI Jr., Paul H. **Administração: conceitos e aplicações**. São Paulo: Harper & How do Brasil, 1986.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MELLO, C.A. Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

MELO, Marcus André. O jogo das regras: a política da reforma constitucional de 1993/96. **Revista Brasileira de Ciências Sociais**, v. 12, n. 33, fev. 1997.

MENESES, Aderson de. **Teoria geral do Estado**. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

MEYER, W., ROWAN, B. **Institutionalized organizations: formal structures as myth and ceremony**. University of Chicago Press, 1991.

MONASTERIO, Leonardo Monteiro . **Guia para Veblen: um estudo acerca da economia evolucionária**. Pelotas: Edufpel, 1998.

MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 5. ed. São Paulo : Atlas, 1999.

MORIN, Edgar. **O método IV: as idéias – habitat, vida, costumes, organização**. 2. ed. Porto Alegre: Sulina, 2001.

MOSIMANN, Clara Pellegrinello; FISCH, Silvio. **Controladoria: seu papel na administração de empresas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

MOTTA, Fernando Prestes. Cultura organizacional e cultura brasileira. In: DAVEL, Eduardo; VASCONCELLOS, João (org.). **Recursos Humanos e Subjetividade**. Petrópolis: Vozes, 1996.

MOTTA, Fernando Prestes. Organizações e Sociedade: a cultura brasileira. **O & S**, v. 10, n. 26, 2003.

NASCIMENTO, Edson Ronaldo. **Três anos da Lei de Responsabilidade Fiscal**. 2003. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/hp/downloads/lrf3Ed.pdf>>. Acesso em: 31 jan. 2006.

NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução à controladoria**: conceitos, sistemas, implementação. São Paulo: Atlas, 1993.

NORTH, Douglass Cecil; THOMAS, Robert P. **The rise of the western world: a new economic history**. Cambridge: University Press, Cambridge, 1973.

NORTH, Douglass Cecil. **Structure and change in economic history**, Norton, New York, 1981.

\_\_\_\_\_. Institutions and their implications for economic performance. In: COOK, K.S.; LEVI, M. **The limits of rationality**. Chicago: The University of Chicago Press, 1990a.

\_\_\_\_\_. **Institutions, institutional change and economic performance**. New York: Cambridge University Press, 1990b.

\_\_\_\_\_. **Desempeño económico en el transcurso de los años**. In: CONFERÊNCIA DE DOUGLASS CECIL NORTH. 9 dez. 1993, Estocolmo. Estocolmo, 1993. Disponível em: <<http://www.eumed.net/cursecon/textos/north-nobel.htm> em abril de 2005>. Acesso em: 15 out. 2004.

\_\_\_\_\_. Economic performance through time. **The American Economic Review**, v. 84, n. 3, p. 359-368, jun. 1994.

\_\_\_\_\_. **Instituciones, cambio institucional y desempeño económico**. México: Fondo de Cultura Económica, 1995.

\_\_\_\_\_. Para um país enriquecer. **Revista VEJA**, São Paulo, n. 1.830, p. 11-15, 26 nov. 2003.

\_\_\_\_\_. **Jornal Valor Econômico** – Supl., 29 abr. 2005. Disponível em: <<http://www.cegente.com.br/upload/materialdepesquisa/p.049.pdf>>. Acesso em: 23 jan. 2006.

OLIVEIRA, Egídio Barreto de. **Arquitetura do poder**: reflexão crítica da estrutura sócio-política e econômica do Brasil. 11. ed. Fortaleza: Edição do Autor, 1990.

OLIVEIRA, Luis Martins de. **Controladoria: conceitos e aplicações**. São Paulo: Futura, 1998.

OLIVEIRA, Silvio Luiz de. **Tratado de metodologia científica**. 3. ed. São Paulo: Pioneira, 2001.

PADOVEZE, Clóvis Luiz. A controladoria no planejamento operacional: modelo para determinação da estrutura do ativo. **Revista de Contabilidade**, São Paulo, n. 20, p. 24- 43, jun. 2002.

\_\_\_\_\_. **Controladoria básica**. São Paulo: Pioneira Thompson Learning, 2004.

\_\_\_\_\_. **Controladoria estratégica e operacional**. São Paulo: Pioneira Thompson Learning, 2003.

PAULA, Maria Goreth Miranda Almeida. **Auditoria interna: embasamento conceitual e tecnológico**. São Paulo: Atlas, 1999.

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

PEREIRA, Carlos Alberto. Avaliação de resultados e desempenhos. In. CATELLI, Armando (org.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

PEREIRA, Luiz Carlos Bresser. **Administração pública gerencial: estratégia e estrutura para um novo Estado**. Brasília: ENAP, 1996. (Texto para Discussão ENAP nº. 9).

\_\_\_\_\_. **A reforma do Estado nos anos 90: Lógica e Mecanismos de Controle**. Brasília: Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado, 1997. (Cadernos MARE nº. 1).

\_\_\_\_\_. **Reforma do Estado para a cidadania: a reforma gerencial brasileira na perspectiva internacional**. Brasília: ENAP, 1998.

PEREZ JÚNIOR, José Hernandez; PESTANA, Armando Oliveira. FRANCO, Sérgio Paulo Cintra. **Controladoria de gestão: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

PESSOA, Robertônio. **Curso de direito administrativo moderno**. Brasília: Consulex, 2000.

PETER, Maria Glória A.; MACHADO, Marcus V. Veras. **Manual de auditoria governamental**. São Paulo: Atlas, 2003.

PIRES, Waldir; SOBRINHO, Jorge Hade; TEIXEIRA, Valdir Agapito. **Manual para agentes municipais**. Brasília: Controladoria-Geral da União, 2005.

RAMOS, M. M. Contratos de gestão: instrumento de ligação entre os setores do aparelho do Estado. **Revista do Serviço Público – RSP/ENAP**, v. 48, n. 2, p. 81-100, maio/ago. 1999.

REIS, Heraldo da Costa. **A lei nº 4.320 Comentada**. 31. ed. Rio de Janeiro: IBAM, 2002/2003.

REUS, Claudete. **Proposta para implantação do programa de qualidade no serviço público – PQSP**. 2002. Monografia - Instituto de Ciências Sociais do Paraná, Fundação de Estudos Sociais do Paraná. Curitiba, 2002.

RIBEIRO, Sheila Maria Reis. **Controle interno e paradigma gerencial**. Brasília: MARE/ENAP, 1997. (Texto para Discussão nº. 17)

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

RUIZ, João Álvaro. **Contabilidade municipal**. 2. ed. Rio de Janeiro: IBAM, 1985.

\_\_\_\_\_. **Metodologia científica: guia de eficiência de estudos**. 3. ed. São Paulo, Atlas, 1991.

SANTOS, Reginaldo Souza. As contribuições dos economistas ao estudo da administração política: o institucionalismo, o gerencialismo e o regulacionismo. **O&S**, v. 10, n. 28, set-dez, 2003.

SECRETARIA FEDERAL DE CONTROLE INTERNO. **Instrução normativa nº. 1**, 6 de abril de 2001.

SCHEIN, Edgar. **Organizational culture and leadership**. 2. ed. San Francisco: Jossey-Bass, 1992.

\_\_\_\_\_. **Guia de sobrevivência da cultura corporativa**. Rio de Janeiro: José Olympio, 2001.

SCOTT, W. Richard. Unpacking Institutional Arguments. In POWELL, Walter W.; DIMAGGIO, Paul J. **The New Institutionalism in Organizational Analysis**. Chicago: The University of Chicago Press, 1991.

\_\_\_\_\_. Introduction: Institutional theory and organizations. In: SCOTT, W. Richard, SOREN, Christensen. **The institutional construction of organizations: international and longitudinal studies**. Thousand Oaks: Sage, 1995.

SERPA, José Hermílio Ribeiro. **A política, o Estado, a Constituição e os Direitos Fundamentais: um reexame fenomenológico**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2002.

SELZNICK, Philip. **A liderança na administração: uma interpretação sociológica**. Rio de Janeiro: FGV, 1971.

SEPLAN, Secretaria de Planejamento do Estado do Ceará. Apoio à apresentação – PPA – Municípios. Disponível em: [http://www.seplan.mt.gov.br/arquivos/A\\_9106dcd3029efb36d99924c0d9ea7d76AP\\_OIO%20a%20APRESENTAcaO.v%204.doc?PHPSES](http://www.seplan.mt.gov.br/arquivos/A_9106dcd3029efb36d99924c0d9ea7d76AP_OIO%20a%20APRESENTAcaO.v%204.doc?PHPSES). Acesso em: 25 ago. 2005.

SILVA, Francisco Carlos da Cruz. **Controle e reforma administrativa no Brasil**. Dissertação (Programa de Pós - Graduação em Administração) - Universidade Federal da Bahia. Salvador, 1999.

SILVA, Edna Lúcia da; MENEZES, Estera Muszkat. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação**. 2. ed. Florianópolis: 2001.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

SILVA, Carlos Alberto. O poder de polícia e o domicílio à luz da jurisprudência do STF . **Jus Navigandi**, Teresina, v. 9, n. 729, jul. 2005. Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6957>. Acesso em: 12 jun. 2006.

SIQUEIRA, José Ricardo Maia de; SOLTELINHO, Wagner. O profissional de controladoria no mercado brasileiro: do surgimento da profissão aos dias atuais. **Revista Contabilidade e Finanças**, São Paulo, v.16, n.27, p.66-77, set./dez. 2001.

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

SOARES, Maria do Carmo da Silva. **Redação de trabalhos científicos**. São Paulo: Cabral, 1995.

SUBIRATS, Joan; GORMÁ, Ricard (org.). **Políticas públicas en Españã:** contenidos, redes de actores y niveles de gobierno. Barcelona: Ariel, 1998.

SUCHMAN, M. C. Managing legitimacy: strategic and institutional approaches. **Academy of Management Review**, v. 20, n. 3, p. 571-670, 1995.

TATOO, Luiz. **Institucionalização, estrutura e comportamento das Universidades Públicas Estaduais Paranaenses**. 2005. Tese (Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção) - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2005.

THELEN, Kathleen; STEINMO, Sven. Historical institutionalism in comparative politics. In: Steinmo S. et al., Structuring politics. **Historical Institutionalism in Comparative Analysis**. Nova York: Cambridge University Press, 1992.

TOLBERT, Pámela S.; ZUCKER, Lynne G. A institucionalização da teoria institucional. In: GLEGG, Stewart R, HARDY, Cynthia e NORD, Walter R. (org.), **Handbook de estudos organizacionais**. São Paulo: Atlas, 1998.

TOYE, John. The new institutional economics and its implications for development theory. In: HARRIS, John; HUNTER, Janet; LEWIS, Colin M. (eds). **The new institutional economics and third world development**. London: Routledge, 1995.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Manual de auditoria de natureza operacional**. Brasília: TCU, Coordenadoria de Fiscalização e controle, 2000.

TUNG, Nguyen H. **Controladoria financeira das empresas: uma abordagem pratica**. 3. ed. São Paulo: Edições Universidade Empresa, 1973.

VALERIANO, D.L. **Gerenciamento estratégico e administração por projetos**. São Paulo: Makron Books, 2001.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

VIEIRA, Marcelo Falcão; ZOUAIN, Deborah Moraes. **Pesquisa qualitativa em administração**. Rio de Janeiro: FGV, 2004.

VILELA, Cristina Santos; DUARTE, Sérgio Moura e MARQUES, Francisco A. P. **Auditoria operacional com enfoque em programas governamentais**. 2005. Monografia (Aperfeiçoamento para auditores do Estado) - Escola de Governo de Mato Grosso. Cuiabá, 2005.

WANDERLEY, Luís Eduardo. **Movimento popular, política e religião**. São Paulo: Edições Loyola – AEC do Brasil, Reinaldo Matias Fleury, 1985.

WILLIAMSON, Oliver E. **Mercados y hierarquias:** su análisis y sus implicaciones anti-trust. México: Fondo de Cultura, 1991.

YIN, Robert K. **Estudo de caso:** planejamento e Métodos. Porto Alegre, Bookman, 2001.

ZUCKER, L. G. The role of institutionalization in cultural persistence: Postscript: Microfoundations of institutional thought. In: POWELL. W.W. ; DIMAGGIO, P.J. (org.) **The new institutionalism in organizational analysis.** Chicago: University of Chicago Press, 1991. p. 83-107.

## **APÊNDICES**

## APÊNDICE A: ENTREVISTA

### BLOCO I:

1. A CGM de Fortaleza é bastante recente. O Sr. acompanhou e/ou participou da sua criação? Que marco motivou tal implantação?
2. Como surgiu a necessidade? E Por que?
3. Que pessoas relevantes participaram do processo de institucionalização da CGM de Fortaleza?
4. Vocês se basearam em alguma outra Controladoria?
5. Quanto tempo levou a pesquisa para implantar a CGM?

### BLOCO II:

1. Qual a missão da CGM na opinião do Sr.?
2. Que objetivos a CGM se propunha atingir?
3. Esses objetivos foram ou estão sendo alcançados?
4. Que tipo de feedback o Sr. recebeu dos órgãos auditados?
5. Como o Sr. vê o grau de credibilidade da CGM com os outros órgãos da prefeitura de Fortaleza?

### BLOCO III:

1. Que dificuldades o Sr. percebeu para o reconhecimento e aceitação da CGM?
2. Que barreiras foram sentidas no andamento dos trabalhos dos auditores?
3. Na sua opinião, o que ainda pode ser implementado?

APÊNDICE B: QUESTIONÁRIO APLICADO A VINTE GESTORES DOS ÓRGÃOS  
DA PMF

1. IDADE DO GESTOR DO ÓRGÃO:

- A) ( ) 25 A 34  
B) ( ) 35 A 44  
C) ( ) 45 A 54  
D) ( ) mais de 55

2. TEMPO DE EXPERIÊNCIA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA:

- A) ( ) menos de 2 anos  
B) ( ) de 2 a 8 anos  
C) ( ) de 8 a 15 anos  
D) ( ) mais de 15 anos

3. TEMPO DE EXPERIÊNCIA NO ÓRGÃO:

- A) ( ) menos de 1,2 anos  
B) ( ) de 1,3 a 5 anos  
C) ( ) de 5,1 a 9 anos  
D) ( ) mais de 9,1 anos

4. NÍVEL DE INSTRUÇÃO DO GESTOR:

- A) ( ) Ensino médio  
B) ( ) Ensino superior  
C) ( ) Especialização  
D) ( ) Mestrado  
E) ( ) Doutorado  
F) ( ) Pós- doutorado

5. FORMAÇÃO DO GESTOR:

- A) ( ) Administrador  
B) ( ) Contador  
C) ( ) Jornalista  
D) ( ) Advogado  
E) ( ) Engenheiro  
F) ( ) Médico  
G) ( ) Economista  
H) ( ) outro \_\_\_\_\_

6. QUANDO VOCÊ TOMOU CONHECIMENTO DA EXISTÊNCIA DA CGM?

- A) ( ) menos de 6 meses  
B) ( ) de 6 a 12 meses  
C) ( ) de 13 a 24 meses  
D) ( ) mais de 25 meses

7. COMO VOCÊ TOMOU CONHECIMENTO DA EXISTÊNCIA DA CGM?

- A) ( ) por meio da imprensa  
B) ( ) no COPAM  
C) ( ) no próprio trabalho  
D) ( ) por meio da Lei nº. 8.608/01

8. ACREDITA TER TRAZIDO BENEFÍCIOS A CRIAÇÃO DA CGM?

- A) ( ) sim  
B) ( ) não

9. QUANDO VOCÊ PASSOU A OBSERVAR A ATUAÇÃO DA CGM NOS ÓRGÃOS?

- A) ( ) menos de 6 meses  
B) ( ) de 6 a 12 meses  
C) ( ) de 13 a 24 meses  
D) ( ) mais de 25 meses

10. COMO VOCÊ TEM PERCEBIDO A ATUAÇÃO DA CGM NOS ÓRGÃOS?

- A) ( ) ótimo  
B) ( ) bom  
C) ( ) regular  
D) ( ) ruim

11. COMO É VISTA A EXISTÊNCIA DA CGM NA PMF?

- A) ( ) fundamental  
B) ( ) necessária  
C) ( ) irrelevante

12. O RESULTADO ORA ESPERADO PELOS AUDITORES ESTÁ SENDO ATINGINDO?

- A) ( ) sim  
B) ( ) não

13. O FEEDBACK DADO PELOS AUDITORES ESTÁ SENDO ABSORVIDO PELO ÓRGÃO?

- A) ( ) sim  
B) ( ) parte dele  
C) ( ) muito pouco  
D) ( ) não

14. OS AUDITORES ESTÃO RESPONDENDO ÀS EXPECTATIVAS EM TEMPO HÁBIL?

- A) ( ) sim  
B) ( ) não

15. COMO VOCÊ VÊ O TRABALHO DOS AUDITORES?

- A) ( ) fiscalizador  
B) ( ) punitivo  
C) ( ) corretivo  
D) ( ) educador

16. COMO SE DÁ O DESEMPENHO DOS AUDITORES NO CUMPRIMENTO DE SUA MISSÃO DENTRO DO ÓRGÃO?

- A) ( ) habilidosos e engajados  
B) ( ) lentos e desmotivados

17. APÓS ENTREGUE O RELATÓRIO DE AUDITORIA, ESTÁ SENDO FEITO UM ACOMPANHAMENTO POR ESTES NO ÓRGÃO AUDITADO A FIM DE VERIFICAR A CORREÇÃO DAS FALHAS ENCONTRADAS?

- A) ( ) sim  
B) ( ) não

18. O PEDIDO DE AUDITORIA ESTÁ SENDO RESPONDIDO A CONTENTO PELO CONTROLADOR DO MUNICÍPIO?

A) ( ) sim

B) ( ) não

19. O QUE VOCÊ ACHA QUE PODE TER OU ESTAR INTERFERINDO NA EXECUÇÃO DAS AÇÕES ESTRATÉGICAS DA CGM?

A) ( ) Descaso por parte dos seus usuários

B) ( ) Insegurança, incerteza dos usuários em enfrentar algo novo

C) ( ) Cultura forte dominante nos órgãos

D) ( ) Falta de divulgação do órgão e da sua finalidade

20. COMO VOCÊ VÊ OS CONTROLES INTERNOS DO SEU ÓRGÃO?

A) ( ) ótimo

B) ( ) bom

C) ( ) regular

D) ( ) ruim

APÊNDICE C: QUESTIONÁRIO APLICADO AO UNIVERSO DE AUDITORES DA  
CGM DE FORTALEZA

1. IDADE DO AUDITOR:

- A) ( ) 20 A 29  
B) ( ) 30 A 39  
C) ( ) 40 A 49  
D) ( ) mais de 50

2. TEMPO DE EXPERIÊNCIA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA:

- A) ( ) menos de 2 anos  
B) ( ) de 2 a 8 anos  
C) ( ) de 8 a 15 anos  
D) ( ) mais de 15 anos

3. TEMPO DE EXPERIÊNCIA NO ÓRGÃO:

- A) ( ) menos de 1,2 anos  
B) ( ) de 1,3 a 2,6 anos  
C) ( ) de 2,5 a 3,4 anos  
D) ( ) mais de 3,5 anos

4. NÍVEL DE INSTRUÇÃO DO AUDITOR:

- A) ( ) Ensino médio  
B) ( ) Ensino superior  
C) ( ) Especialização  
D) ( ) Mestrado  
E) ( ) Doutorado  
F) ( ) Pós- doutorado

5. FORMAÇÃO DO AUDITOR:

- A) ( ) Administrador  
B) ( ) Contador  
C) ( ) Jornalista  
D) ( ) Advogado  
E) ( ) Engenheiro  
F) ( ) Economista  
G) ( ) Mestrado em andamento  
H) ( ) outro \_\_\_\_\_

6. VOCÊ ACREDITA EXECUTAR ALGUMAS ATIVIDADES INCOMPATÍVEIS COM AS PRÓPRIAS DE AUDITORIA?

- A) ( ) sim  
B) ( ) não

7. VOCÊ ACHA QUE FALTA PLANEJAMENTO PARA OS TRABALHOS A SEREM DESENVOLVIDOS PELO AUDITOR NOS ÓRGÃOS?

- A) ( ) sim  
B) ( ) não

8. VOCÊ ACHA QUE FALTA NORMATIZAÇÃO DE PROCEDIMENTOS NOS TRABALHOS DOS AUDITORES?

- A) ( ) sim  
B) ( ) não

9. VOCÊ ACREDITA QUE FALTA RECEPTIVIDADE AOS TRABALHOS DE AUDITORIA NOS ÓRGÃOS?

- A) ( ) sim  
C) ( ) às vezes
- B) ( ) não

10. COMO VOCÊ TEM PERCEBIDO A ATUAÇÃO DA CGM NOS ÓRGÃOS?

- A) ( ) ótimo  
C) ( ) regular
- B) ( ) bom  
D) ( ) ruim

11. COMO VOCÊ ACHA QUE É VISTA A CGM NA PMF?

- A) ( ) fundamental  
C) ( ) irrelevante
- B) ( ) necessária

12. COMO VOCÊ VÊ O FEEDBACK DADO PELO ÓRGÃO AUDITADO:

- A) ( ) ótimo  
C) ( ) regular
- B) ( ) bom  
D) ( ) ruim

13. ACREDITA ESTAR ATINGINDO O RESULTADO ESPERADO PELO SEU TRABALHO?

- A) ( ) sim  
B) ( ) não

14. O QUE VOCÊ ACHA QUE PODE TER OU ESTAR INTERFERINDO NA EXECUÇÃO DAS AÇÕES ESTRATÉGICAS DA CGM?

- C) ( ) Descaso por parte dos seus usuários  
D) ( ) Insegurança, incerteza dos usuários em enfrentar algo novo  
C) ( ) Cultura forte dominante nos órgãos  
D) ( ) Falta de divulgação do órgão e da sua finalidade

APÊNDICE D - QUESTIONÁRIO APLICADO A QUINZE AUDITORES DA CGM, COMO SUBSÍDIO PARA COMPREENDER O PROCESSO DE INSTITUCIONALIZAÇÃO DA ATIVIDADE DE AUDITORIA DA CGM NO ÂMBITO DA PMF.

Indique na escala ao lado o grau de SIGNIFICÂNCIA ou PREFERÊNCIA que você atribui aos itens a seguir. Na escala, um (1) personifica nenhuma representatividade ou preferência e cinco (5) corresponde à significância ou preferência máxima.

1. Antes da criação do órgão CGM em dezembro de 2001, como você classificaria a atividade de auditoria desenvolvida no âmbito da PMF?

- a) Assistemática, mas satisfatória.  
 b) Assistemática e insatisfatória.  
 c) Incompleta, pois não englobava todos os objetos de controle enumerados na IN n° 01/97 emitida pelo TCM.  
 d) Desvalorizada e insuficiente, pois não dispunha das ferramentas apropriadas.  
 e) Outro: \_\_\_\_\_

5	4	3	2	1

2. Quais fatores deram maior impulso ao desenvolvimento da atividade de auditoria na CGM?

- a) Pressão política, por parte de outras organizações, na busca de legitimidade.  
 b) Pressão por parte dos profissionais da área, em função da adoção de práticas similares em outras organizações.  
 c) Cobrança da população, em função da crescente demanda por transparência.  
 d) Exigência legal, em função da LRF/2000 e a Reforma Administrativa de 1998.  
 e) Outro: \_\_\_\_\_

5	4	3	2	1

3. No processo de institucionalização da CGM, quais aspectos deste novo órgão sofreram mais influências de outras organizações no seu campo de atuação?

- a) As atividades de auditoria.  
 b) A estrutura organizacional.  
 c) Os processos de trabalho.  
 d) A política de pessoal.  
 e) Outro: \_\_\_\_\_

5	4	3	2	1

4. No processo de institucionalização da CGM, quais aspectos de sua atividade de auditoria sofreram mais influência de outras organizações no seu campo de atuação?

- a) Aspectos técnicos e contábeis.  
 b) Aspectos burocráticos e administrativos.  
 c) Procedimentos de avaliação e divulgação de resultados.

5	4	3	2	1

d) Aspectos processuais e jurídicos.

e) Outro: \_\_\_\_\_

--	--	--	--	--	--

**5. Em relação ao apoio dado pelos gestores públicos (prefeito e governador) à CGM para o desenvolvimento de sua atividade de auditoria, como você classificaria os tópicos abaixo?**

a) Infra-estrutura adequada.

b) Qualificação para os profissionais envolvidos nessa atividade.

c) Divulgação, apoio político (foco no retorno para os seus usuários).

d) Incentivos monetários para os seus colaboradores.

e) Outro: \_\_\_\_\_

	5	4	3	2	1
a)					
b)					
c)					
d)					

**6. A CGM investe na capacitação de seus profissionais de que forma?**

a) Cursos em nível de pós-graduação.

b) Treinamentos diversos em seminários, palestras, etc.

c) Atividades de mentoria, com profissionais da própria organização.

d) Estágio em outras Controladorias ou em outros órgãos do mesmo campo de atuação.

e) Outro: \_\_\_\_\_

	5	4	3	2	1
a)					
b)					
c)					
d)					

**7. A disseminação das técnicas e dos procedimentos de auditoria na CGM ocorrem por meio de:**

a) Documentação formal, como manuais e relatórios.

b) Canais informais, como conversas entre os pares.

c) Elementos da estrutura formal, como os sistemas informatizados.

d) Formação de grupos e de equipes de trabalho.

e) Outro: \_\_\_\_\_

	5	4	3	2	1
a)					
b)					
c)					
d)					

**8. Tendo em vista o comprometimento com as atividades de auditoria, como você classificaria os seguintes aspectos do comportamento dos profissionais da CGM?**

a) Interesse direto nos resultados do órgão.

b) Produtividade.

c) Ações de caráter político para alavancar a visibilidade da CGM.

d) Ações de caráter técnico para alavancar o crescimento da CGM.

e) Outro: \_\_\_\_\_

	5	4	3	2	1
a)					
b)					
c)					
d)					

**9. Que dificuldades podem ser observadas no processo de institucionalização da atividade de auditoria da CGM?**

- a) Cultura e valores absorvidos ao longo desde sua criação.  
 b) Resistência externa, em função de diferentes ideologias políticas.  
 c) Resistência interna, em função de diferentes concepções de trabalho.  
 d) Leis, normas e procedimentos frágeis, inconstantes e inconsistentes, ocasionando insegurança por parte dos seus usuários.  
 e) Outro: \_\_\_\_\_

5	4	3	2	1

**10. Que fatores positivos podem ser elencados no processo de institucionalização da atividade de auditoria da CGM?**

- a) Redução nos custos de operações do sistema da administração pública, possibilitando maior eficiência no gerenciamento do erário municipal.  
 b) Teorização e monitoramento da prática de controle interno nos demais órgãos municipais.  
 c) Observância dos princípios da Reforma Administrativa e da Lei de Responsabilidade Fiscal.  
 d) Respeito aos princípios da meritocracia e impessoalidade na seleção de auditores.  
 e) Outro: \_\_\_\_\_

5	4	3	2	1

**11. Como tem ocorrido a institucionalização da atividade de auditoria da CGM?**

- a) De forma gradual, mas sistemática.  
 b) Em resposta a interesses políticos.  
 c) Em conformidade com as diretrizes da reforma gerencial do Estado.  
 d) Conforme padrões burocráticos.  
 e) Outro: \_\_\_\_\_

5	4	3	2	1

**12. Como você classifica os tipos de auditoria desempenhados pelos auditores nos órgãos municipais?**

- a) Fiscalizadora.  
 b) Preventiva.  
 c) Orientadora.  
 d) Social.  
 e) Outro: \_\_\_\_\_

5	4	3	2	1

**13. Que indicadores de responsabilidade social podem ser observados na CGM?**

- a) Capacitação e desenvolvimento profissional.  
 b) Adoção de práticas que forneçam maior visibilidade às suas ações.  
 c) Prevenção dos controles internos no âmbito municipal.  
 d) Redução nos custos no âmbito municipal.  
 e) Outro: \_\_\_\_\_

5	4	3	2	1

**14. Como você classificaria o ritmo em que tem ocorrido a institucionalização da atividade de auditoria da CGM?**

- a) Lento e gradual  
 b) Moderado.  
 c) Acelerado.  
 d) Inconstante.  
 e) Outro: \_\_\_\_\_

5	4	3	2	1

**15. Na sua opinião, que tipo de organizações mais tem influenciado a atividade de auditoria da CGM?**

- a) As empresas privadas de auditoria.  
 b) As empresas de consultoria que assessoram o poder público.  
 c) Em geral, as organizações públicas que atuam no mesmo campo que a CGM.  
 d) Em especial, as organizações públicas municipais que atuam no mesmo campo da CGM.  
 e) Outro: \_\_\_\_\_

5	4	3	2	1

**APÊNDICE E – DESCRIÇÃO DAS AUDITORIAS REALIZADAS EM 2004 E 2005 NA  
CGM E SEUS OBJETOS DE AUDITORIA**

<b>Auditorias de 2004</b>		
<b>Nº.</b>	<b>ÓRGÃO</b>	<b>OBJETO DA AUDITORIA</b>
01	Conselho Municipal de Defesa da Criança e do Adolescente	Documentos não localizados
02	Fundo Municipal de Desenvolvimento Sócio-Econômico vinculado à SEPLA	Prestação de contas 2003/2004.
03	SER V	Almoxarifado.
04	SMS	Conservação da frota de veículos e respectivos processos de pagamento.
05	SER I	Análise dos Contratos entre a PMF – Prefeitura Municipal de Fortaleza e a CONTASP – Consultoria Sistemas, Projetos e Pesquisas Ltda.
06	SER III	Análise dos Contratos entre a PMF – Prefeitura Municipal de Fortaleza e a CONTASP – Consultoria Sistemas, Projetos e Pesquisas Ltda teve como objeto a contratação de pessoa jurídica para prestação de serviços técnicos para execução de controle interno da SER III.
07	SEDAS	Documentos não localizados
08	IMPARH	Documentos não localizados
09	SER IV	Centro Municipal de Educação e Saúde - CMES José Valdevino de Carvalho - O trabalho teve como objetivo avaliar a eficácia dos controles internos no CMES, sendo realizadas entrevistas com o Diretor, Vice-diretora, Presidente do Conselho Escolar e Secretária da escola.
10	SER VI	Documentos não localizados
11	SEINF	Documentos não localizados
12	AMC	Documentos não localizados
13	SER I	Documentos não localizados
14	SER II	Documentos não localizados
15	SER III	Documentos não localizados
16	AMC	Documentos não localizados
17	SER II	Documentos não localizados
18	SER IV	Documentos não localizados

Auditorias de 2005			
Nº.	ÓRGÃO	OBJETO DA AUDITORIA	OBJETIVO DA AUDITORIA
S/ N	SEFIN	Cobra Sistema de Informática	Cobra Sistema de Informática.
01	SEMAM	Aquisição e Distribuição de vales transporte	Analisar e sugerir a adequação dos procedimentos operacionais na concessão de vales transportes na SEMAM e conseqüentes fatos da gestão administrativa praticados no período de janeiro a dezembro de 2004, levando-se em consideração a auditoria realizada "in loco" e observando-se os dados levantados e tabulados.
02	Estádio Presidente Vargas - SER IV	Verificar a veracidade das informações contidas na Prestação de Contas detectarem as possíveis falhas existentes	Foram examinados os seguintes documentos: Convênio firmado entre a SUDESP e FCF em 09.02.96 com vigências até 09.02.97, Folha de Pagamento do mês de dezembro de 2004 dos servidores da SER IV lotados no Estádio Presidente Vargas, Controle de Freqüência do mês de janeiro de 2005, Inventário de Bens Móveis de 2004 e documentação que compõe a Prestação de Contas de 2004.
03	IPM / CETREDE	Implantação de projetos de melhorias no Sistema Gestor do IPM	Documentos não localizados
04	SER VI	Construção da Escola de 1º Grau e Quadra Poliesportiva Parque São Miguel	Analisar a execução da obra de construção da escola e quadra poliesportiva no Parque São Miguel, tendo em vista uma serie de fatos ocorridos na execução da mesma, desde sua iniciação bem como paralisação.
05	IPM	Gestão – Reorganização administrativa do órgão.	Documentos não localizados
06	Hosp. Dist. Mª José Barroso de Oliveira	Análise Geral	Analisar e avaliar a regularidade da execução orçamentária, financeira, operacional, patrimonial e gestão administrativa à luz dos princípios legais que regulamentam a Administração Pública.
07	SER I	Irregularidades no pagamento das contas da CAGECE, COELCE e TELEMAR.	Contas de energia, água e telefone, cujos pagamentos foram, temporariamente suspensos, em razão de duvidas relacionadas com o consumo das mesmas, em função de exames realizados por equipe de fiscalização da SER I.
08	SEFIN	Processos de Pagamento encaminhados por diversos Órgãos da Administração Direta à Secretária de Finanças para liquidação e pagamentos	Processos de restos a pagar 2004; Situação da dívida do município de Fortaleza junto ao INSS.
09	SEFIN	Empresa COBRA TECNOLOGIA-Contrato de Serviços	Processo relativo ao projeto de Modernização do Sistema Finanças, em implantação pela empresa COBRA-Tecnologia.
10	SEMAM	Analisar e avaliar a regularidade da execução orçamentária, financeira, patrimonial à luz dos princípios legais que regulamentam a Administração Pública.	Documentos não localizados
11	FMDDES (SER V)	Conjunto Habitacional Tatu Mundé	Analizados: licitação, contratos, empenhos, documentos comprobatórios de despesas, plantas de engenharia,

			consulta de processo de fornecedores da SEFIN.
12	SEINF	Pedágio da Ponte Rio Ceará	Problemas na parte física do imóvel, bem como no que se refere à evasão de arrecadação e em outros setores.
13	SER VI	Escola Esmael Pordeus	Execução de serviços de reforma/construções de 05(cinco) salas de aula, 01(uma) biblioteca, 01(uma) diretoria, 01(um) arquivo e 02(dois) WCs..
14	IPM	Reforma da Clínica Médica de Atendimento	Analisar a execução da obra de reforma da Clínica de Atendimento do IPM,tendo em vista uma serie de fatos ocorridos na execução da mesma, desde sua iniciação bem como paralisação.
15	Escola Mirtes Campos	Programas Educacionais PDDE e PMDE	Documentos não localizados
16	SEDAS - FMAS	Contrato CETREDE	Projeto contratado com o CETREDE objetivando a criação de dez Centros de Referência da Assistência Social – CRAS.
17	Escola Maria Bezerra Quevedo	Denúncias na aplicação das recursos do PMDE	Averiguar procedência de denúncia de irregularidades nas prestações de contas referentes aos desembolsos efetuados dentro do Programa de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino (PMDE).
18	AMC	Contabilidade	Exames das contas correntes bancárias movimentadas pela Autarquia durante os exercícios de 2000 a 2004.
19	IJF	Realização de auditoria financeira, contábil e dos Restos a Pagar 2004	Adequação dos procedimentos operacionais e Restos a Pagar 2004.
20	SER IV	Denuncia Centro de Saúde Abel Pinto	Denuncia anônima de que a Enfermara - Coordenadora Dra. Terezinha Cunha, estaria desviando remédios e água mineral.
21	SER I	Folha de Pagamento	Analisar e avaliar a regularidade e confiabilidade dos procedimentos internos referentes ao pagamento de pessoal.
22	SEDAS	FUNDEF	Analisar e avaliar a regularidade e gestão do FUNDEF
23	SEFIN	Projeto ISS – Digital CETREDE	Projeto com o CETREDE,objetivando a prestação de “Serviços Técnicos Especializados de Consultoria Organizacional e Supervisão, no sentido de propiciar condições para o Aumento e Recuperação de Arrecadação provenientes do ISSQN”
24	SER III	Escola Irmã – Dulce Denúncia	Esclarecer denúncia de uma professora municipal sobre desvio de verba publica.
25	I J F	Folha de Pagamento	Verificar a exatidão dos registros realizados, confrontando-os com a documentação suporte; além de avaliar fidedignidade dos controles exercidos na folha de pagamento.
26	PNAFM	Análise de Contatos, Consultorias BID/ CEF.	Documentos não localizados
27	Controladoria	Diagnostico CGM-UAF	Rever procedimentos de controles e rotinas de trabalho da Unidade Administrativa Financeira (UAF).
28	SER I	Terceirização de mão-de-obra	Analisar e avaliar a regularidade e confiabilidade dos controles internos referentes a lotação e freqüência do pessoal terceirizado,assim como os contratos e a efetuação dos pagamentos.
29	SEDAS/ FMAS	Denúncia Casa de Mães	Denúncia em relação ao atendimento educacional e terapêutico.
30	SER III	Conjunto Habitacional Planalto Pici.	Analisar o processo de licitação, contratação ordem de serviço, bem como a execução da obra quanto aos aspectos de engenharia, cumprimento de prazos e qualidade.
31	IJF	Farmácia- Denúncia	Verificar a exatidão dos registros realizados,

			confrontando-os com os documentos suporte, além de avaliar a fidedignidade dos controles exercidos nas farmácias.
32	SEFIN / SAM	ISS e IBTI Denúncia	Denúncia sobre tráfico de influência e consequentemente evasão de divisas que estariam ocorrendo na PMF.
33	SEDAS / SAM	Convênio Opefor	Convênios celebrados entre a SEDAS/FMAS e a Operação Fortaleza – OPEFOR.
34	Diversas Regionais	Casas de Forró	Prevenir eventuais ocorrências semelhantes às verificadas no Clube Vila Forró.
35	SER III	Conselho Escolar CEMES – C.Pinto	Análise da extensão das despesas e a forma como foram realizadas.
36	ETTUSA	Análise de quatro Contratos	Contratos com as empresas Construpel Construção e Pré Moldado Ltda., Ferreira Cruz Construção e Serviços Ltda., RBS Gráfica e Editora Ltda. E Marcan Pires de Paula.
37	IMPARH	Contabilidade	Analisar e acompanhar os acertos das divergências existentes entre o saldo bancário dos balancetes e o somatório dos saldos das contas correntes relativas ao período de 01.12.03 a 31.12.04
38	SEFIN	Pagamentos FEV/ MAR 2005	Análise dos processos pagos pela SEFIN.
39	HDGM - José Walter	Auditoria Geral	Auditoria Geral
40	SEMAM	Mercado Central	Confecção do cadastro dos permissionários do Mercado Centra.
41	SER VI	Conjunto Patativa do Assaré/ ETE	Terraplanagem, Pavimentação, Esgotamento Sanitário e Estação de Tratamento.
42	SEDAS/ SER II	PMDE/ PDDE/ PDE- Prestação de Contas	Prestação de Contas dos Programas Educacionais.
43	SER V	Estação de tratamento Aracapé II	.Analisar o processo de licitação, contratação, ordem de serviço, bem como, a execução da obra quanto aos aspectos de engenharia, cumprimento de prazos e qualidade.
44	SEMAM	Mercado São Sebastião	Identificar os permissionários dos boxes, a legalidade do Termo de Permissão, o índice de inadimplência, bem como o aspecto dos boxes quanto à higienização e conservação.
45	EMLURB	Cooperativa dos Catadores de Lixo	Prestação de Contas da cooperativa COOSELIC a qual é supervisionada pela EMLURB
46	SER I	Hospital Distr. Gonzaga Mota-Barra do Ceará	Analisar e avaliar a regularidade da execução orçamentária, financeira, operacional, patrimonial, gestão administrativa e a confiabilidade dos controles internos.
47	SEDAS/ FMAS	Contábil-Financeiro	Subsidiar melhorias do processo de controle interno, observando o fluxo de compras de bens e/ou serviços, da despesa e das prestações de contas apresentadas pelas entidades conveniadas, âmbito das ações sócio-assistenciais da PMF.
48	FUNCET	Análise de Documentação	Análise dos restos a pagar dos anos de 2003/2004 e orientações sobre a documentação necessária aos processos de prestações de contas/ pagamento.
49	COMDICA	Prestação de Contas 2004/ 2005	Prestação de Contas 2004/ 2005
S/N	SEFIN	Relatório do Controle Interno nas Contas de 2005	Relatório do Controle Interno nas Contas de 2005

**ANEXO**

ANEXO A – Art. 2º da Instrução Normativa nº 01/97 emitida pelo Tribunal de Contas do Estado do Ceará – TCM em Fortaleza a 22 de maio de 1997 (Publicado no DOE de 09.02.1999)

**Art. 2.º** Serão objeto de controles específicos :

- I. a execução orçamentária e financeira;
- II. o sistema de pessoal (ativo e inativo);
- III. a incorporação, tombamento e baixa dos bens patrimoniais;
- IV. os bens em almoxarifado;
- V. as licitações, contratos, convênios, acordos e ajustes;
- VI. as obras públicas e reformas;
- VII. as operações de créditos;
- VIII. os suprimentos de fundos;
- IX. as doações, subvenções, auxílios e contribuições concedidos;

## **CAPÍTULO I**

### **DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA E FINANCEIRA**

**Art. 3.º** Os controles relativos à execução orçamentária e/ou financeira são: as Fichas de Controle Orçamentário; o Razão (Partidas sintéticas), Diário, Livro Caixa e os Boletins de Tesouraria.

## **CAPÍTULO II**

### **DO SISTEMA DE PESSOAL**

**Art. 10.** A Administração Municipal deverá manter registro individualizado e atualizado de todos os servidores públicos , incluídos os ocupantes de cargo em comissão e os admitidos por tempo determinado.

## **CAPÍTULO III**

### **DOS BENS DE NATUREZA PERMANENTE**

**Art.12.** Deverá ser designado, oficialmente, servidor para exercer o controle do material de acordo com a unidade orçamentária, órgão ou sistema centralizado, quando for o caso.

## **CAPÍTULO I V**

### **DOS MATERIAIS EM ALMOXARIFADO**

**Art.18.** Os bens de consumo adquiridos serão controlados por agentes responsáveis por sua guarda e administração, por meio de fichas de controle, preenchidos com base na nota de empenho e nota fiscal.

## **CAPÍTULO V**

### **DAS LICITAÇÕES, CONTRATOS , CONVÊNIOS, ACORDOS E AJUSTES.**

**Art.21.** As licitações, contratos, convênios, acordos e ajustes deverão constituir processo próprio, devidamente autuado e protocolado e registrados em fichas ou livro apropriado, em ordem seqüencial, contendo os elementos básicos para fins de identificação.

## **CAPÍTULO VI DAS OBRAS PÚBLICAS E REFORMAS**

**Art.27.** O controle de obras e serviços de engenharia será objeto de Instrução Normativa sobre licitações e contratos.

## **CAPÍTULO VII DAS OPERAÇÕES DE CRÉDITO**

**Art.28.** A Administração Municipal deverá manter controle específico de todos os empréstimos tomados pelo município, onde se identifique os contratos, valores, prazos, desembolso ou amortizações, bem como aditamentos que elevem o valor da dívida ou modifiquem prazos contratuais.

## **CAPÍTULO VIII DOS SUPRIMENTOS DE FUNDOS**

**Art.29.** O suprimento de fundos, através do qual o Ordenador de Despesas entrega ao servidor público numerário para realizar dispêndios que não possam subordinar-se ao processo normal da despesa, será instituído e regulamentado por Lei Municipal.

## **CAPÍTULO IX DAS DOAÇÕES, SUBVENÇÕES, AUXÍLIOS E CONTRIBUIÇÕES CONCEDIDAS**

**Art.38.** Os programas assistenciais, envolvendo doações aos munícipes reconhecidamente carentes, deverão ser disciplinados por Lei específica, devendo ainda os órgãos da Administração Pública Municipal manter o controle, através de livro ou fichas, indicando o nome completo, endereço e o número da identidade do beneficiado ou documento equivalente.