

Área temática: Administração Geral

**CONTROLADORIA NA GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL: ESTUDO NO
MUNICÍPIO DE FORTALEZA**

SEVERINO FRANCISCO DA SILVA JÚNIOR

Universidade Federal do Ceará

severino@ymail.com

MARCUS VINICIUS VERAS MACHADO

Universidade Federal do Ceará

marcus@acep.org.br

MARIA DA GLÓRIA ARRAIS PETER

Universidade Federal do Ceará

gloria@arrais.com

CICERO PHILIP SOARES DO NASCIMENTO

Universidade Federal do Ceará

philip_nascimento@yahoo.com.br

RESUMO

A Controladoria ingressou nos órgãos públicos tendo como cenário-matriz a ascensão do modelo gerencial do Estado, mais ágil, descentralizado e apropriado às demandas sociais, tornando as instituições efetivamente capazes de garantir legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. A Prefeitura Municipal de Fortaleza instituiu, através da Lei nº. 8.608/ 2001, a Controladoria Geral do Município (CGM). Assim, após dez anos de atuação, o objetivo geral do estudo foi analisar as atividades da Controladoria Geral do Município de Fortaleza, evidenciando a contribuição para a efetividade da Gestão Administrativa Municipal. Quanto à abordagem metodológica, trata-se de um estudo qualitativo, exploratório e descritivo, utilizando o estudo de caso, com aplicação de questionário auto-administrado aos gestores da Administração Municipal de Fortaleza. Os resultados apontaram apenas 7% de concordância total com a afirmação de que a CGM tem garantindo a eficiência, a eficácia e a legalidade na utilização dos recursos e prestação dos serviços públicos, e apenas 33% de concordância para a afirmação de que a atuação da CGM nos Órgãos e Secretarias acontece de forma regular e estruturada. Concluiu-se que a contribuição da CGM à gestão administrativa municipal ainda é incipiente dada à potencialidade de uma Controladoria Governamental no contexto administrativo do Estado.

Palavras-chave: Administração Pública, Controladoria Governamental, Gestão Administrativa

ABSTRACT

The Controllershship came to the public sector having as main scenario the rise of management model of the state, more agile, decentralized and appropriated to social demands, effectively making the institutions capable of guaranteeing legality, impersonality, morality, transparency and efficiency. Fortaleza's Local Government instituted through the Law number 8608/2001, the General Controllershship of the Municipality (CGM). So, after ten years of action, the main purpose of the study was to analyze the activities of Fortaleza's CGM, showing the contribution to the effectiveness of the Municipal Administrative Management. As methodological approach, it is a qualitative, exploratory and descriptive study, using a case study, applying a self-administered questionnaire to the managers of the Municipal Administration. The results faced only 7% of total agreement with the statement that CGM is ensuring efficiency, effectiveness and legality in the use of resources and providing public services, and only 33% according to the affirmative that the performance of the CGM over Municipal Institutions and Secretariats evaluation take place on a regular and structured way. It was concluded that the contribution of CGM to the municipal administrative management is still regular even considering its potential of a Governmental Controllershship in the administrative context of the state.

Keywords: Public Administration, Governmental Controllershship, Administrative Management

1 INTRODUÇÃO

Com as mudanças no ambiente econômico mundial, as propostas de evolução do aparelho do Estado, ocorridas em resposta à necessidade da maior eficiência e eficácia imposta por esse cenário, têm levado a Administração Pública a mudar do padrão burocrático para o modelo gerencial.

Desta forma, esse processo de mudança tem sido um fator determinante nas reformas observadas no Estado, intensificadas a partir dos anos 1990. No Brasil, a Emenda Constitucional nº. 19, de 04 de junho de 1998, inseriu no setor público o modelo gerencial, determinando a aplicação de técnicas gerenciais na estrutura administrativa do Estado.

A partir dessa nova estrutura, denominada Administração Pública Gerencial, o Estado volta-se para a sociedade com o compromisso mais efetivo de prestar um serviço de nível compatível com as reais necessidades de bem estar social. Neste sentido, a Lei Complementar nº. 101, de 4 maio de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), enfatizou os limites que o administrador deve observar com relação aos gastos públicos, como também, instituiu elementos que contribuem para maior transparência nos atos da gestão pública.

Com efeito, a Controladoria surge em meio os diversos cenários organizacionais, não só da área privada como também no setor público, como um elemento que pode ser determinante à capacidade dos gestores na condução da gestão administrativa de forma eficiente e eficaz.

Dessa forma, dada a necessidade de eficiência e eficácia da Administração Pública, Giacomoni (2008) afirma que, ao contrário do passado, quando a ênfase do controle interno residia em questões ligadas ao cumprimento dos aspectos legais do gasto público, os novos dispositivos, paralelo ao controle quanto à observância das normas e demais exigências legais, trazem positivas inovações quanto à busca da eficiência.

Entre outros fatores, a transição para um Estado de resultados visa averiguar a responsabilidade do agente público com o trato da coisa pública, para que ao final do mandato possam-se prestar contas de seus desempenhos e resultados. A essa dupla responsabilidade, agir de forma correta e prestar contas de desempenhos, dá-se o nome de *accountability*.

Neste sentido, a Controladoria Governamental é a base que o administrador público poderá valer-se das ferramentas mais adequada à mensuração de custos dos serviços públicos e a garantia da transparência dos atos administrativos. Portanto, tendo em vista que cabe a Controladoria assegurar o cumprimento da missão organizacional, sendo essa a sua principal finalidade, não se pode contestar que suas habilidades devem estar refletidas neste sentido, na medida em que a mesma é compreensível aos usuários de suas informações, realista ao contexto organizacional, flexível às mudanças e ainda motivadora das metas e estratégias de gestão.

Na perspectiva de que a Controladoria deve ser um elemento determinante no resultado da Gestão Pública, o presente estudo tem a seguinte questão de pesquisa: qual a contribuição das atividades da Controladoria Geral do Município (CGM) de Fortaleza no contexto da Administração Municipal?

O objetivo geral do estudo é analisar as atividades da Controladoria Geral do Município de Fortaleza, buscando evidenciar a contribuição deste para a efetividade da Gestão Administrativa Municipal. Delimitado o objetivo geral, foram traçados os seguintes objetivos específicos: (1) identificar a estrutura institucional da Controladoria Geral do Município de Fortaleza; (2) verificar os instrumentos utilizados nas atividades da Controladoria Geral do Município de Fortaleza; e (3) conhecer a percepção dos gestores da Administração Pública Municipal com relação às atividades da Controladoria Geral do Município de Fortaleza relacionadas à melhoria da gestão das respectivas áreas.

Quanto aos aspectos metodológicos, trata-se de um estudo qualitativo, exploratório e descritivo, utilizando como principal estratégia o estudo de caso, com aplicação de questionário auto-administrado aos gestores da Administração Municipal de Fortaleza.

O estudo está estruturado em cinco seções, a saber, inicia-se com a presente introdução, em seguida é apresentado o referencial teórico onde são abordados os conceitos da Controladoria no contexto da gestão pública, na terceira seção é apresentada a metodologia adotada no desenvolvimento da pesquisa, na quarta seção são apresentados os resultados obtidos, e na quinta seção as conclusões do estudo.

2 CONTROLADORIA NA GESTÃO PÚBLICA

Em meados da década de 1970, o cenário mundial apresentava-se bastante turbulento, impulsionado pela globalização, a crise econômica mundial, a crise da ingovernabilidade e a crise fiscal (STIGLITZ, 2007). Com efeito, tem-se o enfraquecimento do poder estatal, a escassez de recursos públicos e o avanço de uma ideologia privatizante, configurando um novo contexto, no qual a reforma da Administração Pública se fez presente, através da ascensão do modelo gerencial no setor público (MATIAS-PEREIRA, 2002).

Dessa forma, a transformação ou substituição da gestão pública burocrática pela gerencial, com ênfase nos resultados, implicava em transformar organizações, retirando do Estado o seu papel de executor e enfatizando o de formulador de políticas públicas, inclusive com a criação de novas organizações tais como as agências executivas, agências reguladoras e organizações sociais.

Cisne (2002) comenta ainda que as relações entre indivíduo e Estado e entre a liberdade e a autoridade têm constituído dedicada questão a ser estudada e resolvida pela Ciência Política, sem que, até o momento, se tenha chegado a uma conclusão definitiva. Assim, a dialética protagonizada por estes dois atores sociais serve de base para o fortalecimento da democracia. Carvalho (2002) afirma que, no processo democratizante, a relação sociedade civil/Estado realiza-se no decurso dialógico, procedente da acessibilidade e cognição das informações sobre o Estado, percebidas na abrangência do seu comprometimento, da sua efetividade e da sua transparência. Desta forma, novas relações entre Estado, mercado e cidadãos tornaram-se necessária (CISNE, 2002).

Assim, a gestão administrativa deu mais um grande salto, incorporando ao seu modelo alguns conceitos como a flexibilidade, o foco nas necessidades dos clientes, qualidade e planejamento estratégico, passando a ser chamada de nova gerência pública e tendo como principal objetivo a gerência voltada para resultados como forma de se avaliar a organização e seu desempenho (OSÓRIO, 2003; WELSCH, 1996).

Pimenta (1998) apresenta oito princípios básicos que representam em síntese as estratégias predominantes da nova gerência pública, quais sejam: desburocratização; descentralização; transparência; *accountability*; ética; profissionalismo; competitividade; e enfoque no cidadão. Dessa forma, pode-se dizer que o modelo de Administração Pública gerencial inspirou-se na administração privada, porém, conservando a defesa do interesse público, implantando ferramentas e idéias gerenciais e buscando melhorar a qualidade dos serviços prestados com foco nas necessidades dos cidadãos.

Eficiência, avaliação de desempenho, qualidade, planejamento estratégico e flexibilidade gerencial são valores procedentes da iniciativa privada, que foram adotados pelo modelo da Administração Pública. Tais valores demonstram grande importância ao serem aplicados nesse setor, entretanto, existem outros conceitos e valores que se fazem necessários na Administração Pública, que são: *accountability*, participação política, transparência, equidade e justiça (ABRÚCIO, 1997).

Contudo, mesmo que se perceba um destaque para elementos próprios do setor público, a Nova Administração Pública incorpora as técnicas gerenciais empresariais do setor

privado. Nessa nova filosofia de gestão da coisa pública predomina o pressuposto de que todas as vezes que o setor público necessita melhorar a qualidade de seus serviços e buscar a eficiência, deverá recorrer às técnicas e aos processos utilizados pelo setor privado.

No Brasil, a partir da compreensão de que o maior desafio do setor público brasileiro era de natureza gerencial, na década de 1990, detectou-se a necessidade de um novo modelo de gestão pública visando resultados e focada no cidadão. Esse modelo de gestão pública deveria guiar as organizações em sua transformação gerencial, assim como possibilitar a comparação de desempenho entre organizações do setor público brasileiro ou estrangeiro, ou até mesmo com empresas e organizações do setor privado (CISNE, 2002).

A Reforma da Gestão Pública ou reforma gerencial do Estado brasileiro teve início em 1995, logo pós a publicação do Plano Diretor da Reforma do Estado e o envio da Emenda Constitucional nº. 19/1998 para o Congresso Nacional. Nos quatro primeiros anos do governo Fernando Henrique a reforma foi executada ao nível federal, no Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado (MARE). Após a extinção do MARE, a gestão passou para o Ministério do Planejamento e Gestão, e os estados e municípios passavam a fazer suas próprias reformas (BRESSER-PEREIRA, 2005).

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. Dessa forma, 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 Campello (2003), no processo de amadurecimento, a sociedade brasileira tem buscado e encontrado diversos mecanismos de controle do Estado. Neste sentido, embora o aparato organizacional do Estado muitas vezes inviabilize determinadas ações voltadas ao fortalecimento da democracia, o desenvolvimento de mecanismos que promovam o controle social tem como pedra angular a aproximação entre a Administração Pública, em suas diversas instâncias, e a sociedade.

Para tanto, a reforma administrativa pretende contribuir no processo de aprendizado político e organizacional que torne as instituições públicas mais responsáveis por seus atos, por meio de novos formatos institucionais, novos instrumentos de gestão e novas formas de controle. Suas propostas visam contribuir não apenas para o aumento da eficiência, mas também para maior transparência, fortalecendo a *accountability* democrática.

Nesta perspectiva, o controle na Gestão Pública figura-se como um elemento indispensável, tanto na garantia da transparência quanto no aprimoramento dos sistemas de gestão, possibilitando comparação com o que foi planejado (FIGUEIREDO; CAGGIANO, 2004; WELSCH, 1996).

Assim, a eficácia do controle pode ser associada ao ato de fiscalizar, ou seja, a capacidade de verificar a ocorrência de desvios aos padrões anteriormente definidos. Contudo, o controle não deve limitar-se apenas a apontar desvios, mas também, ser capaz de conduzir os gestores a tomarem as ações corretivas (CAMPELLO, 2003).

Um aspecto importante acerca do controle é a função de demonstrar com clareza a realidade dos processos e rotinas dentro do funcionamento da organização, possibilitando uma comparação coerente do que deveria ser com o que é de fato e, assim, tomar medidas mais apropriadas a correção de rumos. Portanto, o controle pode ser visto como uma fase do processo decisório, nela é avaliada a eficácia organizacional a partir de um sistema de informações, disto resultam ações que se destinam a corrigir eventuais distorções. Destarte, tratando-se especificamente do controle nas organizações governamentais, o controle

administrativo fundamenta-se no dever-poder de autotutela que a Administração Pública tem sobre suas atividades (GASPARINI, 1993).

Assim, para que o Estado possa atingir a eficácia de suas ações, é necessário que a Administração Pública crie mecanismos e sistemas de controle da atividade estatal, defendendo, tanto a própria Administração Pública quanto os direitos e garantias coletivas, dos prejuízos ocasionados pela falta de controle ou, ainda, ausência dos controles adequados.

No Brasil o controle está preconizado na Constituição Federal de 1988, dividido em Controle Interno e Controle Externo. O Controle Interno deve ser realizado dentro de cada órgão do aparelho estatal, já o Controle Externo será exercido pelo Poder Legislativo com o auxílio da Corte de Contas.

Na Administração Pública, de forma geral, o controle administrativo compreende o plano de organização e todos os métodos e procedimentos que se relacionam de forma direta com a eficiência das operações e a observância às políticas administrativas de gestão e, de forma indireta, com os registros contábeis.

Com relação ao Controle Interno, a Lei 4.320/64 institui o controle da execução orçamentária que deve observar a legalidade dos atos da administração, a fidelidade funcional de seus agentes e o cumprimento do programa de trabalho. Destaca-se a preocupação com a garantia da legalidade, formalização e abrangência do controle que podem ser traduzidos pelo acompanhamento da execução orçamentário-financeira e o cumprimento dos programas de trabalho criados com o propósito do bem estar social.

Neste sentido, o Decreto-Lei nº 200/67, instituiu alguns instrumentos voltados para o controle, enfatizando a necessidade da prestação de contas por parte de todos os agentes que sejam responsáveis por bens ou valores públicos. Dessa forma, os Controles Internos se destacam, principalmente, por serem instrumentos utilizados nos aspectos da garantia do cumprimento das normas legais, contudo, em seus objetivos também devem estar contempladas ações que visem garantir a eficiência e eficácia na aplicação dos recursos públicos, tanto do ponto de vista quantitativo quanto qualitativo.

Dessa forma, o Controle Interno é um elemento que deve ser praticado de forma efetiva na gestão administrativa do estado, não só pela imposição legal, mas também, por ser ele um instrumento fundamental ao planejamento administrativo, ao acompanhamento das metas e o principal indutor das correções das divergências entre o planejado e o executado (CRUZ; GLOCK, 2006).

Já o Controle Externo, é uma ação desenvolvida da administração objeto da verificação, no Brasil o esse controle é realizado pelo Poder Legislativo com o apoio dos Tribunais de Contas. Conforme consta na Lei nº 4.320/64, artigo 81, “O controle da execução orçamentária, pelo Poder Legislativo, terá por objetivo verificar a probidade da Administração, a guarda e legal emprego dos dinheiros públicos e o cumprimento da Lei de Orçamento”.

Ainda com vistas na posição do Controle Externo e o fluxo de informações, pode-se observar que este tem um forte vínculo com o Controle Interno. Peter e Machado (2003) destacam que esta vinculação ocorre basicamente pelo processo de prestação de contas, comunicação de irregularidades e disponibilização de informações.

Neste cenário, para Almeida et al. (2001) a Controladoria, surge como um elemento que pode ser determinante à capacidade dos gestores na condução da gestão de forma eficiente e eficaz. Inicialmente, deve-se esclarecer que a Controladoria pode ser visualizada sob dois enfoques: como órgão administrativo e como uma área do conhecimento humano.

No contexto de área do conhecimento humano, Borinelli (2006, p. 105), de forma concisa, argumenta que “Controladoria é um conjunto de conhecimentos que se constituem em bases teóricas e conceituais de ordens operacional, econômica, financeira e patrimonial, relativas ao controle do processo de gestão organizacional.”

Já vista como um órgão administrativo, a Controladoria se materializa dentro das organizações em diversos processos e setores, até mesmo quando não possui uma área específica denominada de controladoria, envolvendo funções da contabilidade gerencial, de planejamento, de controle, de processos e de administração, ou seja, um conjunto de elementos necessários ao gerenciamento das organizações (BRAGG, 2009).

Assim, cabe a Controladoria assegurar o cumprimento da missão organizacional, sendo essa a sua principal finalidade. Desta forma, suas habilidades devem estar refletidas neste sentido, na medida em que é compreensível aos usuários de suas informações, realista ao contexto organizacional, flexível às mudanças e ainda motivadora das metas e estratégias de gestão.

Na Administração Pública, dada à complexidade dos processos administrativos, a Controladoria é um elemento imprescindível para a gestão organizacional, seja no apoio ao cumprimento das normas e regulamento que regem a administração da coisa pública, seja no suporte de informações que garantem as decisões alinhadas às metas e estratégias da gestão pública no sentido de garantir, principalmente, o bem estar social.

Na visão de Peter et al. (2003), a Controladoria Governamental pressupõe a existência de um sistema de planejamento participativo, coordenado, integrado e permanente, a começar com um diagnóstico estratégico, identificando a visão, ou seja, a projeção da entidade no futuro, considerando-se os ambientes interno e externo. Neste sentido, de acordo com Slomski (2005, p.15), a Controladoria compreende “[...] a busca pelo atingimento do ótimo em qualquer ente, seja ele público ou privado [...]”, entendendo-se por ‘ótimo’ um resultado acima do esperado. Assim, a Controladoria Governamental possui o papel de desenvolver mecanismos para que as organizações possam atingir este desempenho (SCARPIM; SLOMSKI, 2007).

Solle (2003) destaca que a Controladoria, do ponto de vista operacional, constitui um auxílio à gestão das entidades públicas, ressaltando que a implantação da mesma exige uma prévia reflexão acerca da missão e da estrutura da unidade de Controladoria.

Quando assume a forma de órgão específico de um ente estatal, através do desempenho de atividades pelos diversos setores e/ou servidores, a Controladoria se materializa no setor governamental como uma unidade, auxiliando na gestão dos recursos públicos. Assim, a Controladoria, como unidade administrativa governamental, é o órgão administrativo responsável pela gestão de todo o sistema de informações capaz de subsidiar os gestores na correta mensuração dos resultados (SLOMSKI, 2005).

Em se tratando das competências da Controladoria Governamental, o *International Federal of Accountants* (IFAC), em estudo sobre a governança no setor público, afirma que a complexidade das entidades públicas dificulta o desenvolvimento de recomendações que sejam aplicáveis a todas elas (IFAC, 2001). Paralelamente, destaca-se, ainda, que estas entidades têm que satisfazer a um complexo cenário político, econômico e social, que envolve diferentes agentes (JENSEN; MECKLING, 1976; FELDMAN; KHADMIAN 2002). Portanto, as competências necessárias ao adequado desempenho da Controladoria Governamental dentro das organizações não são elementos fáceis de institucionalizar, como evidencia estudo de De Paula et al. (2008), focado nos mecanismos isomórficos de institucionalização da Controladoria Geral do Município de Fortaleza.

Ainda, dada à relevância que deve ser dispensada ao controle dos gastos na gestão da coisa pública, fica clara a importância da Controladoria como organismo responsável pela evidenciação dos elementos patrimoniais. Cabendo a esta avaliar a consistência da evidenciação de tais elementos em face dos controles internos, registros contábeis e do fluxo de informações gerenciais, atestando sua confiabilidade e, mais que isso, avaliando, por meio de indicadores, o resultado alcançado pelos administradores. Nesse contexto, Machado (2008) destaca que no setor público os processos da Controladoria devem fazer uso de cinco

instrumentos: (1) Planejamento e Orçamento; (2) Contabilidade Governamental; (3) Sistemas de Informações (4) Auditoria; e (5) Ouvidoria. Esses elementos representam uma estrutura básica para uma unidade de Controladoria Governamental. Contudo, dada à especificidade dos diversos entes da Administração Pública, na prática a releitura dessa estrutura apresenta os mais distintos organogramas em função das metodologias próprias de cada organização.

Nesta perspectiva, estudos recentes tratam da Controladoria na Administração Pública, podendo ser destacados, sem a pretensão de esgotar o assunto, aqueles desenvolvidos por Rebién e Amorim (2008), que estudou um modelo de Controladoria para a Prefeitura Municipal de Nova Santa Rita (RS), destacando que o Rio de Janeiro foi o primeiro município brasileiro a ter um órgão dedicado exclusivamente ao Controle Interno, cujo modelo, segundo estudos de De Paula et al. (2008), serviu de base para o modelo da Controladoria Geral do Município de Fortaleza, através de mecanismos isomórficos no processo de institucionalização. Destacam-se, também, estudos de Roncalio et al. (2009), que demonstraram a organização e a atuação dos órgãos de controle municipal catarinense; além de Leal, et al. (2009), que estudou a Controladoria como agente de mudança organizacional.

A partir desse contexto, na próxima seção serão apresentados os elementos metodológicos que foram utilizados na pesquisa.

3 METODOLOGIA

Quanto à abordagem do problema, trata-se de um estudo qualitativo, uma vez que possui propósitos específicos, que requerem dados e evidências que não podem ser mensurados por meio de técnicas e métodos estatísticos, permitindo ao investigador o contato direto com o ambiente no qual o fenômeno está inserido (MARTINS; THEÓPHILO, 2007).

Adicionalmente, a pesquisa caracteriza-se como exploratório-descritiva, objetivando analisar as atividades da Controladoria Geral do Município de Fortaleza, buscando evidenciar a contribuição daquele órgão para a efetividade da Gestão Administrativa Municipal.

A pesquisa exploratória possibilitou conhecer os motivos pelos quais a gestão administrativa da Prefeitura de Fortaleza utiliza determinadas informações e instrumentos da Controladoria Geral do Município, bem como verificar a estrutura desta, suas competências e como funcionam suas atividades. Já a pesquisa descritiva (RICHARDSON et al., 2009) permitiu que o conjunto de dados levantados fornecesse subsídios a serem utilizados para a formulação de um quadro geral acerca das atividades da Controladoria Geral do Município.

Dentro das características da metodologia fenomenológica adotada, o estudo caracteriza-se como uma pesquisa de campo, tendo como principal estratégia o estudo de caso realizado na Prefeitura de Fortaleza, compreendendo a unidade de análise do estudo (COLLIS; HUSSEY, 2005; YIN, 2005).

A pesquisa utilizou-se tanto de dados primários quanto de dados secundários. Para efeito de obtenção de dados primários, tomou-se a amostra não probabilística intencional (MARTINS, 2002). Assim, aplicou-se um questionário auto-administrado aos 20 gestores selecionados, que fazem parte da Administração Municipal de Fortaleza, a fim de verificar os instrumentos utilizados nas atividades da Controladoria Geral do Município; e conhecer a percepção dos gestores da Administração Pública Municipal com relação às contribuições dadas pelas atividades da Controladoria Geral do Município de Fortaleza. O Quadro 1 evidencia os órgãos constituintes da pesquisa, bem como o quantitativo de gestores selecionados em cada área:

ÓRGÃOS DA ADMINISTRAÇÃO MUNICIPAL DE FORTALEZA	
12 Administração Indireta	Secretaria de Finanças do Município (SEFIN)
	Secretaria de Desenvolvimento Econômico (SDE)

	Secretaria Municipal de Planejamento e Orçamento (SEPLA)
	Secretaria Municipal de Infra-Estrutura e Controle Urbano (SEINF)
	Secretaria Municipal de Defesa do Consumidor (PROCON)
	Secretaria de Turismo de Fortaleza (SETFOR)
	Procuradoria-Geral do Município de Fortaleza (PGM)
3 da Administração Indireta:	Autarquia de Regulação, Fiscalização e Controle dos Serviços Públicos de Saneamento Ambiental (ACFOR)
	Autarquia Municipal de Trânsito e Serviços Públicos e Cidadania de Fortaleza (AMC)
	Instituto Municipal de Pesquisas, Administração e Recursos Humanos (IMPARH)
5 Secretarias Executivas Regionais (SER):	CENTRO, I, III, IV, V

Quadro 1: Órgãos constituintes da pesquisa

Fonte: Elaborado pelos autores

Assim, os questionários tinham como foco 20 gestores da Administração Municipal de Fortaleza, compreendendo 12 da Administração Indireta, 3 da Administração Direta e 5 Secretarias Executivas Regionais. Na identificação da percepção dos gestores acerca das atividades desenvolvidas pela CGM, foram feitas 24 perguntas de múltipla escolha do tipo fechadas (LIMA, 2004). Para tais perguntas, utilizou-se uma escala métrica de classificações somadas, Escala Likert, (HAIR JR., 2005). Tomando como base os objetivos do estudo, para se mensurar os conceitos que se pretendeu pesquisar, utilizou-se escala de cinco pontos, quais sejam: (1) discorda totalmente; (2) discorda; (3) não concorda nem discorda; (4) concorda; e (5) concorda totalmente (HAIR JR., 2005).

Os dados secundários foram obtidos de várias fontes de pesquisa, quais sejam: leis, decretos, instituições, regulamentos, instruções normativas, livros, artigos e demais publicações sobre a temática em estudo. Dessa forma, viabilizou-se o aprofundamento teórico necessário para se compreender o contexto do fenômeno ora estudado e, assim, analisar coerentemente os dados primários levantados a partir da aplicação dos questionários auto-administrados.

Adicionalmente, para o tratamento e apresentação dos dados, utilizou-se programas e aplicativos da informática, como o *software Excel* na elaboração de gráficos, tabelas e quadros, apresentando sínteses de aspectos relevantes da situação estudada.

4 RESULTADOS DA PESQUISA

A partir das 15 respostas obtidas com a aplicação dos 20 questionários com os gestores da Administração Municipal de Fortaleza, elaborado com base nos construtos que fizeram parte da pesquisa, foi possível investigar quais dessas atividades se destacam no contexto do trabalho da CGM, tomando como parâmetro a percepção dos gestores municipais da administração direta e indireta de Fortaleza. Os resultados, ora apresentados, não totalizam todos os dados obtidos com o questionário que fora aplicado, entretanto, revelam o principais resultados, os quais possibilitam as conclusões que se buscou com os objetivos do estudo.

O Gráfico 1 evidencia às atividades apontadas como próprias de uma Controladoria Governamental, considerando o contexto da PMF:

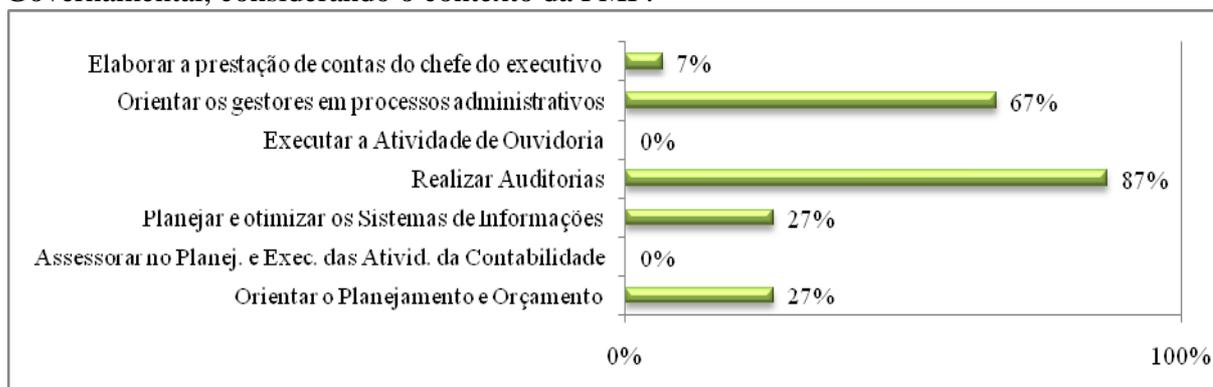


Gráfico 1: Atividades identificadas como próprias da CGM

Fonte: Pesquisa Direta (2011).

Destacou-se como mais presente a realização de auditorias, como se pode observar no Gráfico 1. Outra atividade que se destaca é a orientação aos gestores nos processos administrativos, apontada por 67% dos respondentes como atividade própria da CGM, o que demonstra a crescente busca dos gestores por suporte em informações e orientação para um melhor desempenho de gestão.

Ainda no que se refere às atividades próprias da Controladoria Governamental, chama a atenção o fato dos respondentes da pesquisa não creditarem à CGM as tarefas de: (1) assessoramento ao planejamento e execução das atividades da contabilidade, que contribui para evidenciar as variações financeiras e orçamentárias; e (2) a execução das atividades de ouvidoria, as quais evidenciam os elementos de Controles Internos e Resultados da Administração Pública.

A partir do contexto da necessidade de otimização dos resultados da Administração Pública, o planejamento configura-se como uma de suas funções básicas, e pode ser definido como a ferramenta que precede a ação e é direcionado para as decisões presentes que visem os resultados futuros. Neste sentido a pesquisa buscou na percepção dos gestores quanto à concordância a afirmação de que “a implantação da CGM representa um marco no controle sobre o cumprimento das metas estabelecidas no Plano Plurianual (PPA) e na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), na execução dos programas de governo e orçamento do município”.

O resultado obtido demonstra que 53% (cinquenta e três por cento) dos respondentes no mínimo concordam com a afirmação, contudo, destaca-se o fato de 40% dos gestores discordarem da mesma, conforme apresentado na Tabela 1.

Tabela 1 - Atividades da CGM x Metas do PPA e LDO

Respostas	Percentual (%)
a) Concordo Totalmente	13
b) Concordo	40
c) Não Concordo nem Discordo	7
d) Discordo	40
e) Discordo Totalmente	0
Total	100

Fonte: Pesquisa direta (2011).

Assim, o fato de 40% dos respondentes não perceberem as atividades da CGM como um fator decisivo ao cumprimento das metas de governo e execução dos instrumentos de planejamento da administração (PPA e LDO), pode representar um indicativo de que a CGM precisa fazer-se mais presente nesses aspectos, ou mesmo divulgar melhor suas ações no que

se refere ao suporte ao planejamento e a execução dos instrumentos de gestão como o PPA e a LDO.

Portanto, no contexto de que o planejamento e execução necessitam estar alinhados ao resultado do desempenho da gestão administrativa, a pesquisa constatou a aceitação dos respondentes a afirmação de que garantir a eficiência, a eficácia e a legalidade na utilização dos recursos e prestação dos serviços públicos são os principais objetivos que a CGM se propunha atingir. Na Tabela 2 pode-se observar que a maioria dos pesquisados, 73% do total de respondentes, concordam com a afirmação.

Tabela 2 - Objetivos da CGM se propunha atingir (Eficiência, Eficácia e Legalidade)

Respostas	Percentual (%)
a) Concordo Totalmente	13
b) Concordo	73
c) Não Concordo nem Discordo	0
d) Discordo	13
e) Discordo Totalmente	0
Total	100

Fonte: Pesquisa direta (2011).

A concordância dos gestores com fato de que a Controladoria Governamental deve garantir a eficiência e eficácia na utilização dos recursos públicos, revela que os mesmos veem na CGM uma fonte de informação e suporte à gestão administrativa a qual são responsáveis por conduzir. Assim, o item que se seguiu no questionário que fora aplicado teve o intuito de verificar o grau de aderência das atividades realizadas pela Controladoria Geral do Município (CGM), a partir das expectativas dos gestores da Administração Municipal de Fortaleza no que se refere à melhoria dos resultados da respectiva gestão.

Dessa forma, buscou-se o nível de concordância dos respondentes à afirmação “tendo em vista o nível de consolidação das atividades da CGM, os objetivos citados no item anterior estão sendo plenamente alcançados”, os resultados se podem observar na Tabela 3.

Tabela 3 - Alcance de objetivos a partir das atividades da CGM (Eficiência, Eficácia Legalidade)

Respostas	Percentual (%)
a) Concordo Totalmente	7
b) Concordo	33
c) Não Concordo nem Discordo	13
d) Discordo	40
e) Discordo Totalmente	7
Total	100

Fonte: Pesquisa direta (2011).

Visto que, na afirmação anterior, a maioria dos respondentes reconhece que a CGM tem como principais objetivos garantir eficiência, eficácia e legalidade na utilização dos recursos para a prestação dos serviços públicos, nesta afirmação constatou-se que 47% acham que estes objetivos não vêm sendo plenamente atingidos, um percentual significativo e merecedor da atenção por parte da coordenação das ações da CGM.

Com relação aos limites que Lei Complementar nº 101/2000 (LRF) impõe, o resultado da pesquisa apontou que apenas 33% dos respondentes concordam que a partir da atuação da CGM, os limites impostos pela legislação, em específico os da LRF, estão sendo cumpridos de forma mais efetiva, conforme resultado apresentado na Tabela 4.

Tabela 4: Atuação no cumprimento dos limites impostos pela legislação e a LRF

Respostas	Percentual (%)
a) Concordo Totalmente	0
b) Concordo	33

c) Não Concordo nem Discordo	33
d) Discordo	27
e) Discordo Totalmente	7
Total	100

Fonte: Pesquisa direta (2011).

Desta forma, cabe destacar o que 77% dos respondentes não percebem qualquer atuação da CGM no que desrespeito ao suporte que este órgão deve disponibilizar aos gestores nos planejamentos e ações que visem manter os resultados e parâmetros da administração nos limites previstos na Lei de Responsabilidade Fiscal. Portanto, sendo a Lei de Responsabilidade Fiscal um dos instrumentos marcantes no processo de elevação dos conceitos da administração burocrática à abordagem gerencial, que prioriza os resultados frente à aplicação dos recursos públicos, o resultado apresentado acima representa certa necessidade de aderência das atividades da CGM no suporte a administração municipal no que desrespeito aos limites e parâmetros desta Lei.

A Tabela 5 apresenta um resultado que confirmando o item anterior no que desrespeito à concordância dos respondentes referente à afirmação de que as orientações dadas pela CGM aos gestores da administração municipal têm assumido um papel significativo na otimização dos resultados da gestão administrativa.

Tabela 5: Orientações da CGM x Resultados da Gestão Administrativa

Respostas	Percentual (%)
a) Concordo Totalmente	0
b) Concordo	33
c) Não Concordo nem Discordo	33
d) Discordo	27
e) Discordo Totalmente	7
Total	100

Fonte: Pesquisa direta (2011).

A partir desses resultados, torna-se perceptível que há um ambiente na Administração Municipal de Fortaleza onde a CGM pode e deve desenvolver suas ações e atividades de forma mais efetiva no sentido de corroborar a posição da Controladoria Governamental apontada nos estudos de Osório (2003), qual seja, adotar uma lógica de redução dos custos, de flexibilidade administrativa, de controle de resultados e de aumento da eficiência e da produtividade, visando transformar o Estado em uma organização mais ágil, descentralizada e apropriada às demandas presentes e futuras da sociedade, oferecendo serviços centrados no cidadão e com qualidade.

Portanto, conforme defendido por vários autores que militam acerca desse tema e, ainda, com base nos resultados obtidos nesta pesquisa, a CGM poderia e deveria contribuir, através de suas atividades, de maneira decisiva com a evolução da Administração Pública Burocrática para a Administração Pública Gerencial no contexto da Administração Municipal de Fortaleza.

5 CONCLUSÃO

À medida que o paradigma gerencial vai se consolidando como base de sustentação 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 estabelecida na Constituição Federal, na Lei Orgânica do Município e nos demais normativos aplicáveis.

A partir deste contexto, o objetivo central do estudo consistiu em analisar a contribuição das atividades da Controladoria Geral do Município de Fortaleza no contexto da Administração Municipal.

A partir do contexto apresentado na revisão da literatura, observou-se que, no âmbito da Administração Municipal de Fortaleza, se tomado como base as cinco atividades principais da Controladoria Governamental defendidas pela literatura e destacadas por Machado (2008), apenas a atividade de auditoria, segundo a percepção dos gestores respondentes da pesquisa, pode ser observada na forma mais atuante no suporte a gestão administrativa municipal.

Com relação ao objetivo geral do trabalho, pode-se afirmar que este foi atingido à medida que foram apresentados os dados levantados na pesquisa empírica, os quais revelaram que a administração municipal de Fortaleza possui espaço para o desenvolvimento das ações da CGM no sentido que contribuir de forma mais marcante no processo de elevação à gestão administrativa de caráter gerencial.

No que se referem aos objetivos específicos, para o primeiro, a pesquisa empírica revelou que a posição da CGM na estrutura da administrativa da PMF está bem definida, sendo esta uma secretaria ligada diretamente ao Poder Executivo Municipal, sua atuação é significativamente percebida pelos demais Órgãos/Secretarias da PMF, onde a maioria dos gestores percebe sua atuação logo que assumem os respectivos cargos, conforme respostas obtidas no questionário da pesquisa.

No segundo objetivo específico, a pesquisa buscou identificar na visão dos respondentes, a partir das atividades identificadas como próprias da Controladoria Governamental apresentadas no referencial teórico, quais as que mais se destacam no contexto da atuação da CGM. O resultado revelou que ainda é insipiente a atuação da CGM no que se refere às ferramentas que pode disponibilizar, pois das sete atividades apontadas apenas duas, auditoria e orientação em processos administrativos, foram consideradas como efetivas nesse rol de atividades realizadas pela CGM.

Quanto ao terceiro objetivo específico, os resultados dos demonstram que as ações CGM podem representar uma busca na concretização da transição da gestão administrativa burocrática para àquela de caráter gerencial e, ainda, contribuir para que os atos e ações da administração municipal 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.

Evidencia-se, conforme os resultados apresentados, que a contribuição da CGM à Administração Municipal pode ser mais efetiva, no sentido de proporcionar suporte a uma gestão de caráter gerencial que vise priorizar a eficiência e eficácia dos atos dos gestores públicos. Dessa forma, no resultado geral da pesquisa, é apontada na percepção dos gestores que a contribuição da CGM ainda é insipiente, dada à potencialidade de uma Controladoria Governamental no contexto administrativo do Estado.

Portanto, diante dos resultados da pesquisa, conclui-se que o suporte que uma Controladoria Governamental pode proporcionar ainda é praticado pela CGM de forma insipiente, por apenas 7% de concordância total para a afirmação de que a CGM tem garantindo a eficiência, a eficácia e a legalidade na utilização dos recursos e prestação dos serviços públicos. Reforçando essa evidência, pode-se ressaltar também, o resultado de apenas 33% de concordância para a afirmação de que a atuação da CGM nos Órgãos e Secretarias tem acontecido de forma regular e estruturada.

Em termos de limitações, cabe ressaltar que por se tratar de um estudo de caso, as conclusões são, evidentemente, condicionadas às suas restrições naturais, não permitindo que haja generalizações sem o devido cuidado de proceder às adaptações que sejam necessárias. Porém entende-se que este estudo pode contribuir no intuito de aprofundar o conhecimento sobre as atividades de Controladoria no setor público, campo de investigação ainda carente de trabalhos empíricos, em especial na perspectiva da Controladoria Governamental.

Como sugestões para trabalhos futuros, tendo em vista a impossibilidade de aprofundamento do estudo, sugerem-se utilizar como amostra para a coleta de dados os Tribunais de Contas dos Estados ou setores específicos da sociedade ou, ainda, realizar um estudo multicaso a partir de várias Administrações Municipais, para se verificar e compreender a tendência dos resultados.

REFERÊNCIAS

ABRUCIO, F. L. **O impacto do modelo gerencial na administração pública**: Um breve estudo sobre a experiência internacional recente. Cadernos ENAP, n 10. Fundação Escola Nacional de Administração Pública. Brasília. 1997.

ALMEIDA, L. et al. Controladoria. In. CATELLI, Armando (org). **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica – GECON. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

BORINELLI, Márcio Luiz. **Estrutura Conceitual Básica de Controladoria**: Sistematização à luz da teoria e da *práxis*. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo, 2006.

BRASIL, **Constituição Federal**, de 5 de outubro 1988. Disponíveis em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em 14/10/2010.

_____, **Lei n. 4320**, de 17 de março de 1964. Disponível em:
<<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/L4320.htm>>. Acesso em 09/05/2011.

_____, **Lei Complementar n. 101**, de 4 de maio de 2000. Disponível em: <http://www.jacoby.pro.br/normas/lc101_00.htmPublicado no D.O. de 5.5.2000>. Acesso em 09/10/2009.

CEARÁ, **Instrução Normativa do Tribunal de Contas do Município n. 01** de 22 de maio de 1997. Disponível em: <http://www.tcm.ce.gov.br/...normativa/instrucao_normativa_%20n_01-1997,_de_22_de_maio_de_1997.pdf>. Acesso em 09/05/2011.

BRAGG, Steven M. **Controllershí**: The work of the Managerial Accountant. 8 ed. New Jersey: Wiley, 2009.

BRESSER-PEREIRA. L. C. A reforma do Estado brasileiro e o desenvolvimento. **Revista eletrônica sobre Reforma do Estado**, Salvador, BA, n.3 set.-nov. 2005. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com/revista/RERE-3-SETEMBRO-2005-BRESSER.pdf>>. Acesso em: 29 ago. 2010.

CAMPELLO, Carlos Alberto Gabrielli Barreto. **O controle social dos processos orçamentário e financeiro dos municípios**. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DEL CLAD SOBRE LA REFORMA DEL ESTADO Y DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA, 7, 2003, Cidade do Panamá, 2003. Disponível em: <<http://www.clad.org.ve/fulltext/0047511.pdf>>. Acesso em: 28 sets 2009.

CARVALHO, José Tanajura. Acessibilidade às informações do controle externo: um instrumento para o controle social do Estado. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de**

Minas Gerais. Edição Nº 01 de 2002 - Ano XX. Disponível em:

http://200.198.41.151:8081/tribunal_contas/2002/01/-sumario?next=4. Acesso em: 18 out 2009.

CATELLI, Armando. **Controladoria** – uma abordagem de gestão econômica – GECON. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CISNE, José Joaquim Neto. **Administração Tributária e Democracia Participativa: proposta de cidadania fiscal**. 1. ed. Ceará: Edições UVA, 2002.

COLLIS, Jill; HUSSEY, Roger. **Pesquisa em Administração: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

CRUZ, Flávio da; GLOCK, José Osvaldo. **Controle interno nos municípios** – 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

FELDMAN, M.S.; KHADMIAN, A.M.; To Manage Is to Govern. **Public Administration Review**. v. 62, n 5, p. 529-541, 2002. Disponível em:
<http://davidpeters.us/PrincipalAgent/short%20principal%20agent/To%20Manage%20is%20to%20Govern.pdf>. Acesso em 10 mar. 2011.

FIGUEIREDO, Sandra M.; CAGGIANO, Paulo César. **Controladoria: teoria e prática**. – 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

FORTALEZA. **Lei nº 8.608**, de 26 de dezembro de 2001. Dispõe sobre a nova organização administrativa da Prefeitura Municipal de Fortaleza. Disponível em:
<http://www.cmfor.ce.gov.br/legislacao/>. Acesso em 09 mar. 2010.

GASPARINI, Diógenes. **Direito administrativo**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1993.

GIACOMONI, James. **Orçamento público**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2008

HAIR JR., Joseph F. et al. **Fundamentos de métodos de pesquisa em administração**. Porto Alegre: Bookman, 2005.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. **Public Sector Committee. Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective**. Study 13. New York: IFAC, ago. 2001.

JENSEN, M. C.; MECKLING, W. H. Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure. **Journal of Financial Economics**, v.3, n. 3, p.305-360, 1976.

LEAL, D. T. B.; SANTOS, R. P.; NUNES, T. C. A controladoria como agente de mudança organizacional: Uma abordagem institucional. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 33, 2009, São Paulo. **Anais...** São Paulo: ENANPAD. 2009.

LIMA, Manolita Correia. **Monografia: a engenharia da produção científica**. São Paulo: Saraiva, 2004.

MACHADO, M. V. V..Controladoria governamental. **Revista Municípios do Ceará Informação & Política**. Ceará, n. 80, jul. / ago. 2008. p. 08.

MATIAS-PEREIRA, José. **Finanças Públicas**. 4. Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**. 3. Ed. São Paulo: Atlas 2002.

MARTINS, G. de A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2007.

- SÓSÓRIO, V. L. **A utilização do Balanced Scorecard no Aperfeiçoamento da Administração Pública Gerencial** : Estudo de Caso de uma Autarquia Municipal. Dissertação de Mestrado. Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2003.
- PETER, M. G. A.; MACHADO, M. V. V.. **Manual de auditoria governamental**. São Paulo: Atlas, 2003.
- _____; CAVALCANTE, M. C. N.; PESSOA, M. N. M.; SANTOS, S. M.; PETER, F.A.. **A Controladoria e a Gestão Pública: A Experiência do Governo do Estado do Ceará**. In: VIII CONGRESSO DEL INSTITUTO INTERNACIONAL DE COSTOS, 2003, Punta del Este. Anais do VIII Congresso del Instituto Internacional de Costos, 2003.
- PIMENTA, C. C. **A reforma gerencial do estado brasileiro no contexto das grandes mundiais**. Brasília, TCE, 1998.
- REBIÉN, A. R.; AMORIM, A. V.. **Controladoria na Administração Pública Municipal: Estudo de modelo para Prefeitura de Nova Santa Rita/RS**. In: CONGRESSO DE CONTABILIDADE, 18, 2008, Gramado. Disponível em: <<http://www.ccontabeis.com.br/18cbc/136.pdf>>. Acesso em 08 mar. 2010.
- RICHARDSON, Roberto J.; PERES, José A. S.; WANDERLEY, José C. V.; CORREIA, Lindoya M.; PERES, Maria de H. M. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. São Paulo: Atlas, 2009.
- RONCALIO, M. P.; ALBERTON, L.; AMARAL, E. .Organização e Atuação os Órgãos de Controle Interno nos Municípios de Santa Catarina: Uma análise nos municípios com mais de 50.000 habitantes. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 33, 2009, São Paulo. **Anais...** São Paulo: ENANPAD
- SCARPIN, Jorge Eduardo; SLOMSKI, Valmor. Estudo dos fatores condicionantes do índice de desenvolvimento humano nos municípios do estado do Paraná: instrumento de controladoria para a tomada de decisões na gestão governamental. **Revista de Administração Pública**. Rio de Janeiro, n. 41, v. 5, set. / out. 2007. p. 909-933.
- SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e governança na gestão pública**. São Paulo: Atlas, 2005.
- SOLLE, Guy. Dispositifs de contrôle de gestion et établissements publics d'enseignement: Une vision trop instrumentale. **Revue Électronique de Management Public (RECEMAP)**. 2003. Disponível em: <<http://www.unice.fr/recemap/>>. Acesso em: 07 mar. 2010.
- STIGLITZ, J. **A globalização e seus malefícios: a promessa não-cumprida de benefícios globais**. São Paulo: Futura, 2002.
- TEIXEIRA, J. C., CABRAL, A. C. A.; BRAGA, R. E. C.; SOARES, R. T.. O Processo de Institucionalização da Atividade de Auditoria da Controladoria Geral do Município de Fortaleza: uma análise incipiente sob o enfoque da Teoria Institucional. **Anais...** do XXXII ENANPAD. Rio de Janeiro, 2008.
- WELSCH, Glenn A. **Orçamento Empresarial**. 4. Ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- YIN, Robert K. **Estudo de Caso**. 3. ed., Porto Alegre: Bookman, 2005.