diretoria do Tesouro Nacional pelo Decreto nº 15.210 de 28 de dezembro; com esse decreto foram criados os cargos de contador, subcontador, três chefes de seção e nove de guarda-livros do Tesouro Nacional. Ainda, ao apagar das luzes do ano de 1921, é votada a lei orgânica do Código de Contabilidade da União, que emancipou a Contadoria Geral da República, constituindo-a em repartição autônoma, subordinada diretamente ao Ministro da Fazenda;"

Com a promulgação do Código de Contabilidade da União, em 1922, o qual orienta a elaboração dos Balanços da União, nasce, no Brasil, um dos primeiros instrumentos para orientar a contabilidade pública na esfera da União. Em 1923, é convidado para assumir a Contadoria Geral da União o então diretor da Contabilidade do Tesouro do Estado de São Paulo, Francisco d'Auria, que, com sua posse, deu estabilidade à Contadoria Geral da União. No entanto, somente em 1940 é promulgado o Decreto-lei nº 2.416, de 17 de julho, que institui padrões de normas de orçamento e contabilidade para Estados e Municípios.

Vinte e quatro anos mais tarde, em 17 de março de 1964, é promulgada a Lei nº 4.320, que estatui normas de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Esta lei, de acordo com Machado Jr. e Costa Reis (1971), representa a seqüência de um processo de aperfeiçoamento das instituições orçamentárias e contábeis iniciado, no Brasil, com os Decretos-leis nºs 1.804, de 24 de novembro de 1939, e 2.416, de 17 de julho de 1940.

No entanto, são necessárias duas décadas da promulgação da Lei nº 4.320 para que, com a difusão do microcomputador, a contabilidade pública brasileira alcance a sua maioridade, criando-se a possibilidade de controle com sistemas informatizados como o SIAFI e o SIAFEM, dentre tantos outros criados por empresas privadas brasileiras para execução, registro, acompanhamento e controle das finanças públicas brasileiras.

Com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal, quase quatro décadas após a promulgação da Lei nº 4.320, criou-se, em 4 de maio de 2000, outro marco para a contabilidade pública brasileira, a qual exige novos padrões de controle e de transparência dos atos dos gestores públicos, e, inclusive, cria a obrigatoriedade da manutenção de sistemas de custos para a administração pública brasileira.

Atualmente, com a Internet e com os sistemas informacionais interligados em tempo real, tais como o SAP, capaz de gerenciar bancos de dados localizados em diversos pontos do globo terrestre, é possível pensar em Controladoria e Governança Corporativa, especialmente em Controladoria e Governança na Gestão Pública, pois nesses 802 anos do *Livro do Ábaco* de Leonardo Pisano, "o Fibonacci", a humanidade dá esse salto de qualidade nas possibilidades de controle, contabilidade, controladoria e governança, para o desenvolvimento das artes, das ciências e da sociedade global.

2 Controladoria na Gestão Pública

Neste capítulo, discorre-se sobre a controladoria e, ainda, se faz uma rápida incursão nos temas dos capítulos seguintes para que o leitor perceba a importância e a necessidade de terem sido objeto de estudo neste livro.

2.1 Definindo controladoria

Controladoria, termo de difícil definição, no entanto, é feita desde os primórdios. Controladoria é, portanto, 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.

Assim, penso que controladoria poderia ser sinônimo de concerto musical, ou seja, é aquele órgão, departamento, secretaria que fará com que haja uma sinfonia (reunião de vozes, de sons, consonância perfeita de instrumentos). Num mundo conturbado, onde cada um é avaliado pelo que produz, é premente a existência de um órgão que faça essa concertação (ato de produzir sinfonia) – onde todos os instrumentos toquem de maneira isolada, porém sob a mesma batuta, ou seja, que todos trabalhem buscando um só objetivo, a maximização do resultado global da entidade.

Para que haja a concertação, é preciso que o ente público conheça-se internamente, saiba quem são seus servidores, quais são suas capacidades, suas virtudes, suas fraquezas. E, externamente, saiba quantos são, quem são, quais são as necessidades dos cidadãos e como atendê-las. Não dá para continuar a administração baseada no *achismo*, onde o gestor público acha que a população precisa de algo. É necessário que se construa um banco de dados único, que chamo Cadastro Geral de Cidadãos, que sirva para todos os entes da federação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), que não haja duplicidade de informações. Pode-se tomar como referência o cadastro elaborado pelo Programa de

io, cadastra cada um dos moradores, e ao final dos trabalhos resulta em algo mo um censo permanente, onde fosse possível ter um placar informando antos são os cidadãos que habitam o município, em tempo real, sem a necesade de futuros censos decenais.

Com base em informações sobre quem são, quantos são, quais são os cidaos, será possível criar programas que sejam permitidos no Plano Diretor do unicípio, para o atingimento do bem-estar da coletividade de maneira racio-l, baseado em informações que possam ser medidas e utilizadas como instruento para a verificação do atingimento das metas definidas no Plano Plurianual.

Fazer controladoria é, também, sinônimo de gerir o banco de dados global ente público, pois não dá para pensar em controladoria dissociada de sistes de informações estruturados, capazes de responder em tempo real sobre ceitas, despesas, bens públicos de uso especial, de uso comum e dominial, fim, sobre o patrimônio econômico, financeiro, social, cultural, turístico e nbiental existente no município.

2 Motivos para o estudo da controladoria na gestão pública

O *controller*, no ente público, deve ter em mente que a administração públi- é milenar e desde os primórdios os gestores públicos vêm buscando o ótimo n seus resultados, embora nem sempre voltados ao atendimento das necessides da sociedade, porém sempre buscaram controlar, administrar e registrar receitas e as despesas do ente público, ainda que as despesas tenham sido, n sua maioria, para manter os gastos da corte. Isso, entretanto, é coisa do pasdo. Atualmente, na grande maioria dos Estados, vigora o regime democrático governo, em que, aparentemente, as coisas pioraram, pois no passado eram ras as notícias de corrupção, de fraude nos cofres públicos, enfim, de desvios recursos públicos. Atualmente, ouve-se, diariamente, um caso de malversao de recursos aqui e outro acolá. Vejam como as aparências, às vezes, engam, pois no passado a malversação de recursos, certamente, existia, contudo, nando descoberta não era divulgada para a sociedade. Vivemos num mundo de formações, onde é quase impossível esconder desvios de recursos públicos; ais cedo ou mais tarde eles aparecerão e os envolvidos serão denunciados.

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

A teoria do agenciamento (*agent theory*) procura explicar a relação existente entre o principal e o agente. No Estado, o cidadão é o principal e o governante e os servidores públicos são os agentes. Assim, pergunta-se: quais são os incentivos proporcionados pelo Estado para que o agente trabalhe para a maximização do valor do dinheiro da sociedade? A sociedade brasileira vem eliminando, nos últimos anos, incentivos (estabilidade e aposentadoria integral etc.) aos servidores públicos no afã de reduzir gastos; contudo, ainda não mensurou o valor dos serviços públicos para compará-los com os gastos, como é feito na iniciativa privada.

Dessa forma, a sociedade brasileira pode estar cometendo um erro fatal. Sem servidores públicos de carreira, sem incentivos, talvez tenha no futuro um quadro de servidores desqualificados e incapazes, pois o mercado certamente continuará a dar incentivos aos seus funcionários, tais como: planos de saúde familiar, complemento de aposentadoria, participação nos lucros etc. Dessa maneira, o mercado conquistará os melhores profissionais para seus quadros e o Estado ficará com servidores sem a qualificação necessária para gerir e desenvolver a coisa pública.

O *controller* deve ter em mente que as entidades públicas sofrem externalidades positivas e negativas e, além disso, que padecem do problema denominado de risco moral, pois, dado o contrato social, o cidadão poderá alterar seu comportamento sempre que lhe for conveniente. Desse modo, faz-se necessário considerar em seu modelo de decisão essas variáveis que afetam diuturnamente o ente público.

Cabe ressaltar que a sociedade civil cria inúmeras entidades, algumas denominadas de entidades públicas governamentais e outras de entidades públicas não governamentais (Terceiro Setor), que agem precipuamente nas falhas do governo ou onde o governo não pode, ou não caracteriza a atividade como prioritária, ou seja, em funções que deveriam ser desenvolvidas pelo Estado. Assim, o *controller* deve ter as entidades públicas não governamentais (Terceiro Setor) como supridoras de serviços públicos governamentais quando da concessão de subvenções, de isenções, de imunidades fiscais e trabalhistas e, assim, deve cobrar em suas prestações de contas os resultados físicos, financeiros e econômicos para que a sociedade possa avaliar os seus desempenhos frente aos eventuais benefícios concedidos.

O processo de planejamento nos municípios brasileiros com mais de 20 mil habitantes inicia-se com o plano diretor, seguido pelos planos de governo e plurianual, pelas leis de diretrizes orçamentárias e de orçamento anual. Poucos dão atenção ao plano de governo dos candidatos a prefeito em suas campanhas eleitorais. No entanto, é nele que estão as ações que irão compor o plano plurianual.

Assim, nesses municípios, o eleitor atento pode verificar se o que o candidato promete fazer é permitido no plano diretor do município, para que possa

fazer parte do plano plurianual, aquele que será executado nos próximos quatro anos, três de seu mandato e um do próximo. Esse instrumental é de vital importância para que o município tenha as suas ações planejadas e executadas de acordo com a legislação vigente no município.

Os recursos públicos compõem-se do tripé recursos humanos, recursos financeiros e recursos físicos. O *controller* não poderá, de maneira alguma, fazer qualquer dissociação entre esses recursos ao avaliar a gestão da coisa pública. As pessoas que compõem o quadro de servidores nas entidades públicas são os recursos mais relevantes, pois sem eles o gestor (prefeito, governador etc.) não fará aquilo que é a função precípua da administração pública: prestar serviços para a produção do bem comum. Sem os recursos financeiros não haverá a possibilidade da gestão de pessoas nem de qualquer prestação de serviços. O terceiro componente do tripé (recursos físicos) deve ser considerado na prestação de serviços, tornando-se necessário que se mensure e se proceda ao registro da depreciação desses bens como custo dos serviços prestados à população. E, ainda, é necessário que o *controller* tenha em mente que existe outro conjunto de bens, os bens de uso comum construídos pela administração pública (os bens de infra-estrutura), que devem ser registrados contabilmente para que a contabilidade espelhe claramente o patrimônio da entidade.

Outro tema de grande relevância para a administração pública é a contabilidade de custos, pois com esse instrumento o gestor público terá clareza de quanto custa o serviço público oferecido à sociedade. Além disso, é uma imposição da Lei de Responsabilidade Fiscal, que em seu art. 50, inciso VI, § 3º, diz textualmente que "a Administração pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial". Assim, é premente que o *controller* estimule os gestores públicos a implantarem sistemas de custos nas entidades públicas brasileiras, como forma de minimização da assimetria informacional entre o Estado e a sociedade, tendo números sobre os custos dos serviços prestados e também para atender ao dispositivo legal.

O resultado econômico em entidades públicas se apresenta como um novo paradigma para o *controller* de entidades públicas. Não basta saber quanto arrecadou e como gastou, é preciso evidenciar para a sociedade qual foi o resultado econômico produzido pelo gasto, quais e quantos foram os serviços prestados, qual é seu preço de mercado, qual a receita econômica produzida, se a entidade está produzindo lucro ou prejuízo econômico. A sociedade está ávida por informações que minimizem a assimetria informacional entre ela e o Estado. Evidenciar a eficiência na gestão dos recursos públicos é algo que deve ser perseguido; na Demonstração do Resultado Econômico será refletida com a apresentação de Lucro Econômico.

Outro ponto importante que será tratado é o da distribuição de renda, uma vez que é fundamental que o *controller* da coisa pública tenha a percepção de que as entidades públicas governamentais e não governamentais produzem e distribuem renda econômica; em cada unidade de serviço prestado se transfere valor para o cidadão, valor (preço) que ele deixa de pagar para a obtenção daquele serviço. Ao se observar desta maneira fica visível que o servidor público é um produtor de valor para a sociedade e que o serviço público tem valor e deve ser estimulado e ampliado, mesmo que muitos digam o contrário.

Como forma de evidenciação da distribuição da renda econômica produzida, pode ser elaborado o contracheque econômico, o qual pode ser instrumento de demonstração da renda produzida e distribuída para a família do cidadão. A elaboração e apresentação do contracheque é uma ação a ser perseguida e alcançada, pois o gestor público que romper a barreira de comunicação e evidenciar o valor produzido para a sociedade certamente será reconhecido pelos seus munícipes como bom gestor público.

Ao conduzir a coisa pública, é preciso ter como pressupostos a transparência, a eqüidade, a prestação de contas (*accountability*) e a responsabilidade corporativa, princípios defendidos pelo Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC). Esses pressupostos devem ser considerados quando da implantação da governança corporativa na gestão pública. Assim, é papel do *controller* conduzir esse processo e, especialmente, envidar esforços para que seja implantado o Conselho Municipal de Administração, órgão que tem a função de assessorar o prefeito nos governos locais para que ele referende sua decisão antes de implementá-la, para que a sociedade possa atenuar o impacto de decisões que hoje são submetidas à Câmara de Vereadores, que faz o papel de Conselho de Administração e de Conselho Fiscal (com o auxílio do Tribunal de Contas), em geral sobre decisões já tomadas, já implementadas e com todos os riscos e problemas já causados.

Prestar contas é um dos princípios das boas práticas da governança corporativa. O balanço social pode ser um instrumento a ser utilizado pelo gestor público para a minimização da assimetria informacional entre a sociedade e o Estado. Se bem elaborado, produzirá uma informação que ainda não é prestada pelo conjunto de relatórios produzidos pela administração pública brasileira. O balanço social, ao evidenciar as ações por secretaria de governo, fará com que o cidadão possa comparar o que fora realizado no ano de sua publicação com os balanços de anos anteriores e/ou futuros.

Nos próximos capítulos, esses temas serão tratados com maior profundidade, pois os considero imprescindíveis para que a controladoria e governança na gestão pública atinjam suas metas ou resultados desejados. Considera-se que esses tópicos devam fazer parte das preocupações dos administradores públicos governamentais e não governamentais. Este livro enfatiza aspectos da administração de entidades públicas governamentais; entretanto, muitos dos conceitos, temas e exemplos aqui tratados aplicam-se às entidades públicas não governamentais (Terceiro Setor).