

ANÁLISE PRELIMINAR DA CONTROLADORIA DA CIDADE DE SALVADOR
 Preliminary analysis of controllership in the city of Salvador

João Marcelo Pitiá Barreto

Doutorando em Administração pela UFBA

Professor Assistente da UFBA

Endereço: Av. Reitor Miguel Calmon, s/n – Vale do Canela

CEP: 40.110-903 – Salvador/Ba

E-mail: jmpitiab@hotmail.com

Eduardo Fausto Barreto

Doutor em Administração pela UFBA

Professor Associado da UFBA

Endereço: Av. Reitor Miguel Calmon, s/n – Vale do Canela

CEP: 40.110-903 – Salvador/Ba

Maria da Graça Pitiá Barreto

Doutora em Administração pela UFBA

Professora Associada da UFBA

Endereço: Av. Reitor Miguel Calmon, s/n – Vale do Canela

CEP: 40.110-903 – Salvador/Ba

RESUMO

A Controladoria tem sido alvo de estudos e destaque de análises e reflexões dos estudiosos das ciências que têm como foco o campo gerencial das organizações como a da Administração e Contabilidade. É importante observar a contribuição da Controladoria à governança pública, fundamento de uma gestão democrática e participativa. Nesse contexto, insere-se o objetivo deste estudo, refletir sobre atuação da controladoria pública da cidade de Salvador, observando a contribuição efetiva na governança nesse município. Os estudos foram desenvolvidos na Secretaria da Fazenda (SEFAZ) do município a quem Controladoria vincula-se. Com caráter exploratório, essa investigação descritiva envolveu pesquisa de campo, análise de documentos e relatórios emitidos pela SEFAZ e pelo Tribunal de Contas do Município (TCM). Verificou-se o organograma da SEFAZ, seu orçamento e os pareceres do TCM. Os resultados expressam a importância da Controladoria e denotam a impressão de que, na instituição estudada, essa área não esteja cumprindo bem seu papel.

Palavras-chave: Controladoria Pública; Governança; Salvador; SEFAZ.

ABSTRACT

The Controllershship has been the subject of studies and analyzes and reflections of prominent researchers of the sciences that focus on the field management of organizations such as the Administration and Accounting. It is important to note the contribution of the Controllershship of public governance, the foundation of a democratic and participative management. In this context, it fits the purpose of this study, reflect on public performance of the comptroller of

Artigo recebido em 01.04.2012. Revisado por pares em 09.05.2012. Reformulado em 08.06.2012.

Recomendado para publicação em 10.06.2012. Publicado em 12.06.2012.

the city of Salvador, noting the contribution that effective governance in the municipality. The studies were developed in the Department of Finance (SEFAZ) Controllershship of the municipality who is linked to. With exploratory, descriptive investigation that involved field research, analysis of documents and reports issued by SEFAZ and the Court of the City (TCM). It is the chart of SEFAZ, your budget and the opinions of TCM. The results show the importance of the Comptroller and denote the impression that the institution studied, this area is not performing their role well.

Keywords: Public Controllershship; Governance; City of Salvador; SEFAZ.

1. INTRODUÇÃO

O aumento na concorrência em todos os setores, nos últimos anos, teve, entre outras implicações, a consequente busca pela excelência, visando a manter a competitividade, elevada à condição de fator de sobrevivência. Esse quadro tem sido observado recentemente até mesmo em grandes empresas, onde os padrões de gestão são, constantemente, aprimorados e tomados como prioritários.

Enfrentando contexto semelhante ao descrito acima, mesmo não tendo as suas motivações provocadas por uma concorrência direta de mercado, as entidades públicas necessitam buscar um aperfeiçoamento contínuo de suas atividades gerenciais, objetivando disponibilizar serviços de qualidade à sociedade, que, a cada dia, requisita transparência nas informações e um *feedback* de todas as ações governamentais. O princípio da economicidade, estabelecido pela Constituição brasileira, apregoa que, em decorrência da finitude dos recursos públicos e da infinitude das necessidades da sociedade, os gastos públicos precisam ter uma racionalidade, de forma que sejam atendidas as carências mais urgentes da população.

A necessidade de um sistema de controle interno eficiente poderia ser um instrumento de avaliação efetiva do atendimento dessas demandas sociais, entendendo-as como um somatório de necessidades individuais e coletivas. O Estado precisa primar por desenvolver-se gerencialmente, de forma a ter um acompanhamento eficiente do emprego dos recursos que lhe são disponibilizados para esse fim. A má aplicação desses recursos acarreta num crescimento constante das carências e insatisfações da população.

A melhoria da execução dos planos governamentais conduz à necessidade da implantação de uma eficiente cadeia de responsabilidade (*accountability*) por meio da qual possam ser delegadas e cobradas as respectivas autoridades. O funcionamento dessa cadeia vai exigir uma análise da qualidade do sistema de informações à disposição dos gestores das entidades com vistas ao subsídio de decisões, tanto àquelas referentes ao cenário interno e externos, quanto às relacionadas com o planejamento da instituição a curto, médio ou longo prazos, como também ao processo de prestação de contas à sociedade das ações governamentais.

Nesse contexto, as atividades de controle cresceram de importância, notadamente, no âmbito interno, mas também na esfera externa, passando a integrar o vocabulário corrente de pessoas ligadas à gestão da área pública ou privadas. Assim, a Controladoria parece vir desempenhando um papel estratégico importante, pois a sua atuação, nas várias etapas da vida organizacional, vai auxiliar na estruturação de objetivos e metas no âmbito da realidade da instituição, como também garantir que a Contabilidade apresente o verdadeiro valor do patrimônio das organizações, através da estruturação de controles internos adequados que venham a garantir que os recursos sejam aplicados em ações coletivas estabelecidas nos planos governamentais.

No âmbito da gestão do Estado brasileiro, o século XX foi um período de grandes transformações. No plano político, transitou-se do Estado oligárquico ao democrático (de elites); no administrativo, do Estado patrimonial para o Estado gerencial (PEREIRA, 2001, p.

225). Passou-se a exigir dos governantes a adoção de medidas que instrumentalizassem os gestores governamentais de meios para o exercício de suas funções.

A Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei federal 101/2000), em seu artigo 54, estabelece a hierarquia de responsabilidade na emissão de relatório quadrimestral, no qual os executivos públicos e seus vários escalões gerenciais demonstram à sociedade o comparativo de receitas e despesas, bem como medidas corretivas para os casos em que os limites estabelecidos pela lei foram extrapolados. Vê-se, então, que a estruturação de controladorias no serviço público tornou-se fundamental para que o governo e a comunidade pudessem ter informações do bom desempenho das ações da gestão pública, num determinado período.

O Tribunal de Contas do Estado da Bahia, seguindo essa mesma orientação, através da Resolução 1120/05, obriga os poderes executivos e legislativos estaduais a estruturarem controladorias, tendo como base para a elaboração dessa resolução, a Constituição do Estado da Bahia que, em seu artigo 90, institui a obrigação de ter um sistema de controle interno integrado entre os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário.

Assim, a Controladoria parece desempenhar um papel estratégico importante, pois a preocupação de estruturação de controles internos vem obtendo amplitude cada vez maior, não só para que a Contabilidade apresente o verdadeiro valor do patrimônio das entidades, como para garantir a transparência à sociedade dos dados públicos, reflexos das decisões governamentais.

A Controladoria tem sido alvo de estudos e destaque de análises e reflexões dos estudiosos das ciências que têm como foco o campo gerencial das organizações como a da Administração e Contabilidade. É importante observar a contribuição da Controladoria à governança pública, fundamento de uma gestão democrática e participativa. O *controller*, ou o outro profissional responsável pelo desempenho dessas funções, tem um papel importante a oferecer o apoio organizacional necessário às várias áreas administrativas de modo que sejam providas de informações fundamentais à tomada de decisão.

Como objetivo fundamental deste estudo, então, pretende-se refletir sobre a atuação de uma controladoria pública, observando-se sua estruturação, a contribuição efetiva na governança no âmbito do município, uma vez que dez anos já se passaram da promulgação da Lei 101/00 e, portanto, das modificações gerenciais exigidas para promover a transparência na gestão da coisa pública.

Dessa forma, o objeto de estudo desta pesquisa é a controladoria do município de Salvador, tendo como problema básico de pesquisa a seguinte questão: A estrutura da controladoria da capital baiana possibilita uma efetiva governança da prefeitura de Salvador?

Na tentativa de buscar o alcance do objetivo geral deste estudo, tenciona-se, também, perceber a importância que está sendo dada a atuação da controladoria e reconhecer se a Controladoria reflete uma real transparência das práticas governamentais.

Uma vez que a implantação das controladorias nos municípios foi motivada por legislação que obriga a sua instituição, pode-se supor que a atuação da Controladoria governamental pública esteja mais voltada para o atendimento da legislação do que para sua utilização gerencial no processo de tomada de decisões gerenciais.

Diante da importância da Controladoria, já evidenciada na contextualização deste trabalho, é importante que se investigue se as controladorias públicas vêm desempenhando seu papel estratégico, instrumentalizando o poder executivo de informações que possam subsidiar o processo de tomada de decisão.

Levando-se em consideração que a transparência dos dados públicos foi estabelecida por lei, é instigante identificar o real motivo da implantação das controladorias na área pública. Será que poder executivo está reconhecendo a representativa contribuição que essa área lhe poderá proporcionar?

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 A CONTROLADORIA E A GOVERNANÇA PÚBLICA

Ao se relacionar a Controladoria à governança pública, é importante que seja especificado, mais claramente, o que venha a ser essa governança e como a sociedade pode participar e acompanhar os planos e realizações governamentais.

Na Constituição Federal de 1988, estão definidos princípios que incentivam a participação e o controle social como direitos inerentes ao indivíduo como integrante de uma sociedade que precisa participar da gestão pública, contribuindo para a sua eficiência e legitimação. O Plano Plurianual (PPA) é um importante instrumento de integração entre a sociedade e o Estado e nele está expresso o planejamento estratégico público para atender às necessidades sociais. Outros instrumentos como a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA) propiciam a transformação do estratégico, no planejamento tático e operacional, possibilitando a clareza das ações governamentais em prol da satisfação das necessidades sociais.

A expressão *controle social* diz respeito à participação da sociedade na administração pública, na definição de diretrizes, na avaliação da conduta dos agentes públicos, na gestão das políticas públicas. O controle social, exercido pela sociedade, tem a administração pública como tutora (MATIAS-PEREIRA, 2010, p. 75).

A governança, como instrumento de gestão, foi, inicialmente, desenvolvida nas organizações privadas, mas Horn (1995) sustenta que as organizações públicas e as privadas são semelhantes, uma vez que ambas produzem bens e serviços para a sociedade. Então, os problemas inerentes à governança corporativa são, também, similares, tais como: os custos de agência, transparência nas ações gerenciais, combate ao oportunismo na gestão e aos atos de corrupção. Esses são exemplos de dificuldades gerenciais que são inerentes a uma prática da governança.

Quando se trata de governança, há uma gama de diversidades que está ligada à sua conceituação. Andrade e Rosseti (2006) relacionam grupos de diversidades conceituais em relação à governança. Pode-se conceituá-la como *guardiã de direitos* entre as partes interessadas; como *sistema de relações* pelo qual as sociedades são dirigidas e monitoradas; como *estrutura de poder* que se observa no interior das corporações; e como *sistema normativo* que rege as relações internas e externas das empresas.

Como os instrumentos de governança são oriundos das organizações privadas, a expressão dos conceitos refere-se aos integrantes do mundo empresarial, mas, como Horn destacou, há similitude entre essas instituições e os conceitos observados podem se aplicar ao ambiente público, cambiando-se, apenas, os personagens envolvidos.

Quando se referem à Governança como *guardiã de direitos*, Monks e Minow (2004) a definem como um conjunto de leis e regulamentos que visam a: a) assegurar os direitos dos acionistas das empresas, controladores ou minoritários; b) disponibilizar informações que permitam aos acionistas acompanhar decisões empresariais impactantes, avaliando o quanto elas interferem em seus direitos; c) possibilitar aos diferentes públicos alcançados pelos atos das empresas o emprego de instrumentos que assegurem a observância de seus direitos; d) promover a interação dos acionistas, dos conselhos de administração e da direção executiva das empresas.

Esse conceito, apesar de toda sua expressão estar voltada ao mundo empresarial, está adequado às organizações públicas, entendendo-se onde estiver descrito acionista, como a sociedade, que vem a ser a grande acionista dos empreendimentos públicos, que recebe os retornos de bem-estar esperados pelas decisões dos governantes.

Referindo-se à governança, como *sistema de relações*, o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC) a conceitua como “o sistema pelo qual as sociedades são dirigidas e monitoradas, envolvendo os relacionamentos entre proprietários, conselho de administração, diretoria, e órgãos de controle” (IBGC, 2012). Nas organizações públicas, todas as suas relações são estabelecidas por leis que garantem os direitos dos indivíduos de terem acesso às informações dos atos governamentais, podendo, inclusive, exercer o controle externo dos impactos das decisões adotadas pelos atores do poder público.

No tocante à governança como *estrutura de poder*, Babic (2003) afirma que “o campo onde gravita a governança corporativa é definido por uma dada estrutura de poder, que envolve questões relacionadas aos processos de decisões estratégicas, ao exercício da liderança, aos métodos com que se atendem aos interesses estabelecidos e aos pleitos emergentes”. Essa definição não precisa nem de modificações na estrutura das palavras para torná-la adequada às organizações públicas. A estrutura vigente e a legislação em vigor possibilitam à sociedade e aos ocupantes de cargo de direção das entidades públicas o planejamento das ações governamentais e o acompanhamento da execução dos planos governamentais e suas implicações sociais.

Ao definir governança corporativa como *sistema normativo*, Cadbury (1999) afirma:

A governança corporativa é expressa por um sistema de valores que rege as organizações, em sua rede de relações internas e externas. Ela, então, reflete os padrões da companhia, os quais, por sua vez, refletem os padrões de comportamento da sociedade.

A legislação em vigor estabelece a transparência e a ética como valores que devem reger as organizações públicas, entendendo-as numa rede de relações internas (estrutura de poder das instituições) e externas (sociedade, parceiros, órgãos governamentais de controle) que têm interesse pela coisa pública.

O desenvolvimento da governança corporativa teve como base os fundamentos da Teoria Positiva. Os trabalhos de Watts e Zimmerman (1986) destacam a contribuição da Teoria Positiva que, apesar de ter surgido por volta dos anos 1960, tornou-se um paradigma dominante a partir dos anos 1980. Esses autores revelam a lógica dessa teoria que, segundo eles, procura descrever como as empresas decidem que tipo de informação devem divulgar, isto é, de que maneira selecionam os procedimentos contábeis que utilizam.

Com base em preceitos da teoria econômica, os autores afirmam que os indivíduos agem, basicamente, em função de interesses pessoais, procurando maximizar seu bem-estar. Nessa suposição, há duas perspectivas que têm sido consideradas na literatura contábil: (1) oportunística e (2) a da eficiência. (WATTS and ZIMMERMAN, 1990, p. 135-136)

A **perspectiva oportunística** parte das seguintes suposições: (1) os indivíduos agem basicamente em função de interesses pessoais; (2) as empresas, na pessoa de seus proprietários, buscam organizar-se de modo a maximizar suas condições de sobrevivência; (3) as empresas elegem políticas de evidenciação contábil que lhes possibilitem minimização dos custos contratuais; seus administradores procuram defender seus interesses pessoais.

As características da teoria positiva sob a **perspectiva da eficiência** partem do pressuposto de que as organizações dispõem de controles capazes de limitar atitudes oportunistas e, assim, induzir os gestores a escolherem métodos contábeis que minimizem custos contratuais e que mais se afinem com seus padrões de eficiência. O enfoque da eficiência baseia-se na idéia de que as organizações adotam procedimentos *ex ante*, procurando antecipar-se aos fatos para reduzir custos futuros de contratos (WATTS and ZIMMERMAN, 1990, p. 136)

No que tocante à perspectiva oportunística, já se viu, neste trabalho, que o poder fascina e que não importa a classe que o assuma, sempre haverá, nas organizações públicas, dentro do sistema capitalista de estruturação do Estado, o interesse de atender a preferências e vieses pessoais. Nessa perspectiva da eficiência, no tocante às providências para o combate a essa tendência oportunista de agir, os cuidados que os proprietários das empresas adotam para neutralizar essa perspectiva, precisam ser desenvolvidos pela sociedade de forma que exerça o controle social que a Constituição Federal lhe garante.

Os custos da agência, apregoados pela teoria e combatidos para aumentar a eficiência na gestão das organizações, têm caráter especial nas organizações públicas, uma vez que os custos de transação no setor público são entremeados de particularidades e complexidades próprias. Entendem-se como custos de transação todos os gastos que oneram as organizações no momento em que tomam as suas decisões, tanto no que se refere ao desembolso de recursos como também ao tempo despendido para a tomada de ação. Horn (1995) os destaca e merecem ser comentados:

O tempo e esforço dos políticos ao negociar as políticas públicas é um custo de transação das ações governamentais. As regras estabelecidas pelo poder executivo e legislativo envolvem muito tempo dos políticos na sua definição e a existência de conflitos de interesses contribui para que, em várias situações, esses regulamentos não sejam fixados com a clareza suficiente para a sua interpretação, dificultando o alcance dos objetivos propostos.

A **falta de uma política de longo prazo** tem incidido em outra espécie de custo de transação. A finitude dos mandatos políticos, sem o compromisso de manutenção das políticas de Estado pelo sucessor, promove um custo da habilidade de renegociação com legisladores e executivos para alterar, emendar e substituir regras e leis.

A **mudança de poder num regime democrático** em que o personagem que estiver com o cargo naquele momento poderá usá-lo com interesses, completamente, contrários ao antecessor, causa um custo social muito representativo.

O custo de programação, administração, monitoramento e avaliação das políticas públicas envolve gastos do poder executivo e da administração, propriamente dita, além da sociedade que precisa acompanhar a efetividade das políticas públicas.

O **controle do comportamento do agente** pela sociedade é um aspecto a ser considerado. Como a eficiência da administração pública depende do comportamento do agente, o principal, que vem a ser a sociedade, fica impossibilitado de ter o efetivo controle da máquina pública.

O **custo dos impostos pagos pela sociedade** é objetivamente um custo real que a sociedade arca. O cidadão tem dificuldade de reconhecer qual sua real contribuição para determinadas políticas públicas, uma vez que ele colabora com o pagamento de impostos, mas não consegue acompanhar o fluxo de sua colaboração.

Todos esses aspectos oneram a sociedade que, nas organizações públicas, representa o principal referenciado na Teoria da Agência, para quem devem estar voltados os objetivos e ações governamentais.

A Controladoria pode ser uma solução para muitos problemas organizacionais. A assimetria de informações é um deles. Quando se trata de organizações públicas, o problema parece tomar proporções maiores. Dixit (2002) salienta: “Public sector agencies have some special features, most notably a multiplicity of dimensions-of tasks, of the stakeholders and their often-conflicting interests about the ends and the means, and of the tiers of management and front-line workers”.

Nascimento e Bianchi (2005) procuraram identificar características intrínsecas às atividades da área de controladoria que credenciassem esta área a ser um instrumento interno de governança corporativa, de forma a minimizar os conflitos de agência, através da

eliminação da assimetria informacional. Os resultados sugerem que a área de controladoria possui condições, na maioria dos casos, para a manutenção de sua posição de independência em relação à administração local no processo de elaboração e divulgação das informações decorrentes dos atos e fatos administrativos. Isso possibilita promover a transparência administrativa, bem como a minimização da assimetria informacional entre principal e agente.

Watts and Zimmerman (1990), quando se referem aos preceitos da Teoria Positiva, afirmam:

When managers exercise this discretion it can be because (1) the exercised discretion increases the wealth of all contraction parties, or (2) the exercised discretion makes the managers better off at the expense of some other contracting party or parties. If managers elect to exercise discretion to their advantage ex post, and the discretion has wealth redistributive effects among the contracting parties, then we say the managers acted “opportunisticly”.

Uma vez que já se reconhecem como possíveis as práticas de corrupção, quando os gestores vão procurar adotar, oportunisticamente, atitudes e processos que lhes favoreça, em detrimento da coletividade, procedimentos precisam ser implantados que inibam as atitudes corruptoras.

Ex ante, the set of accounting choices restricted by the contracting parties is determined by “efficiency” reasons (to maximize firm value). One cost of allowing managers more rather than less discretion is the increased likelihood of some ex post managerial “opportunism” via accounting procedures. However, ex ante the contracting parties expect some redistributive effects and reduce the price they pay for their claims. Ex post wealth is redistributed by managerial opportunism, but ex-ante some redistribution was expected and the parties protected themselves (WATTS and ZIMMERMAN, 1990).

O estabelecimento de contratos bem feitos em que as partes envolvidas estivessem pactuadas com a qualidade e a eficiência seria uma forma de que a corrupção fosse combatida. Esses contratos, aliados a um sistema de incentivos e a uma estrutura de controles onde a transparência dos atos governamentais pudesse estar à mostra, completariam essa rede de acompanhamento das ações governamentais.

- AS ÊNFASES CONCEITUAIS E FUNÇÕES DA CONTROLADORIA

Convém conceituar, adequadamente, a Controladoria para um entendimento da definição que será aplicada nesta pesquisa. Os autores, no entanto, parecem efetivamente, não apresentar um consenso quando se trata em conceituar a Controladoria.

Almeida, Parisi e Pereira (1999, p. 370), ao tentarem focar o que vem a ser a Controladoria, dividem-na em 02 vértices:

O primeiro como ramo de conhecimento responsável pelo estabelecimento de toda a base conceitual, e o segundo como órgão administrativo respondendo pela disseminação de conhecimento, modelagem e implantação de sistemas de informações.

Os autores admitem a Controladoria como um ramo de conhecimento porque, apesar ter como base a Teoria da Contabilidade, sua atuação é feita mediante a interação multidisciplinar dos conceitos das áreas de Economia, Administração, Estatística e Sistema de Informação, entre outras. Como unidade administrativa, a controladoria é responsável pela coordenação e disseminação da tecnologia de gestão adotada. No seu texto, não admitem a realização das funções de Controladoria por outro órgão da estrutura da organização. Parece que consideram a Controladoria de tão grau de importância que, necessariamente, precisa existir como uma unidade administrativa com missão e propósitos próprios.

Perez Junior *et al* (1995, p.35) admitem as funções da Controladoria exercidas pelo gerente de contabilidade ou de um contador geral, mas não destacam a existência de uma unidade administrativa com esse fim. Valorizam o exercício dessas funções para o processo de tomada de decisões como *staff* à alta direção e, portanto, abrem a vertente para um 3º aspecto que é a Controladoria como essenciais funções exercidas na organização.

Padoveze (2003, p.3) apresenta em sua obra um conceito bem completo da Controladoria, através do qual ele abrange os 03 aspectos já focalizados. Como área do conhecimento, ele destaca

A Controladoria é uma ciência autônoma e não se confunde com a Contabilidade, apesar de utilizar pesadamente o instrumental contábil. (...) Em nossa opinião, a Controladoria pode ser entendida como a ciência contábil evoluída. Como em todas as ciências, há o alargamento do campo de atuação; esse alargamento do campo de abrangência da Contabilidade conduziu a que ela seja mais bem representada semanticamente pela denominação de Controladoria.

Essa colocação de Padoveze parece coincidir com a de Almeida, Parisi e Pereira (1999, p. 370), focalizada anteriormente, quando eles destacam a Controladoria como área do conhecimento pelo envolvimento de outras ciências na sua atuação.

A ênfase da Controladoria como unidade administrativa, também, é considerada por Padoveze (2003, p.3), quando afirma: “A Controladoria pode ser definida como a unidade administrativa responsável pela utilização de todo o conjunto da Ciência Contábil dentro da empresa”. Em outro trecho dessa mesma página, o autor destaca as funções da Controladoria, quando afirma: “À Controladoria cabe a responsabilidade de implantar, desenvolver, aplicar e coordenar todo o ferramental da Ciência Contábil dentro da empresa, nas suas mais diversas necessidades”.

Barreto (2008) posicionou-se semelhantemente a Padoveze (2003) e Almeida, Parisi e Pereira (1999), pois, também, valorizou a Controladoria como ramo de conhecimento, mas, principalmente ressaltou a importância das funções exercidas pela unidade administrativa específica responsável por elas.

Borinelli (2006), em sua tese, critica a conceituação dos autores e define três distintas abordagens em seu estudo: Perspectiva 1: aspectos conceituais (o que é); perspectiva 2: aspectos procedimentais (como funciona); e perspectiva 3: aspectos organizacionais (como se materializa nas organizações). No que se refere à perspectiva 1, analisa-se a Controladoria como área do conhecimento. No tocante à perspectiva 2, observa-se como essa área do conhecimento é levada às entidades, como se dá o seu funcionamento. Em relação à perspectiva 3, são ressaltadas as atividades e funções típicas de Controladoria desenvolvidas nos vários órgãos ou unidades das organizações (BORINELLI, 2006).

Pode-se considerar, então, a Controladoria como uma área de conhecimento exercida por uma unidade administrativa sob a responsabilidade de um profissional intitulado *controller*, que tem funções específicas e fundamentais no desenvolvimento do processo decisório das entidades.

A Controladoria, com a capacidade de fomentar as atividades gerenciais com informações necessárias ao alcance dos objetivos das organizações, além de outras funções destacadas por diversos autores, tem como funções: “subsidiar o processo de gestão; apoiar a avaliação de desempenho; apoiar a avaliação de resultado; gerir os sistemas de informações e atender aos agentes do mercado” (ALMEIDA, PARISI e PEREIRA *in* CATELI, 1999, p.375)

Portanto, a Controladoria implantada nas organizações tem, portanto, como um dos objetivos a evidenciação dos resultados econômicos das ações empresariais. Um modelo de Controladoria aplicada nas organizações seria responsável por identificar os resultados corretos de cada projeto desenvolvido nas organizações. A Controladoria é colocada, nessa Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade, UNEB, Salvador, v. 2, n. 1, p. 21-38, jan./abr., 2012.

visão, como responsável e coordenadora do processo de gestão, em parceria com as demais áreas.

3. METODOLOGIA

No que se refere à estratégia adotada para os fins pretendidos, este estudo pode ser classificado como um estudo exploratório, uma vez que a sua realização auxiliará na definição do escopo da tese de doutorado do autor deste estudo. Pode-se classificá-lo, também, como uma investigação descritiva, uma vez que se buscará descrever como tem atuado a controladoria da prefeitura municipal de Salvador.

Quanto aos meios, foi desenvolvida uma pesquisa de campo, no âmbito da Secretaria da Fazenda do Município do Salvador (SEFAZ), onde foram analisados documentos e relatórios emitidos pela SEFAZ e pelo Tribunal de Contas dos Municípios (TCM). Dessa forma, foi realizada uma pesquisa documental, uma vez que foram extraídas informações desses documentos produzidos no âmbito dessas instituições.

A abordagem deste estudo será qualitativa, uma vez que se privilegiará a forma de atuação da controladoria estudada, interpretando-se as informações dos documentos pesquisados à luz da bibliografia estudada.

Este estudo pode ser classificado, também, como estudo de caso, pois teve como objeto a controladoria de um município específico, cujos resultados só serão válidos para a sua realidade.

Os dados produzidos foram comparados com o referencial teórico de apoio para fundamentar as conclusões do estudo. A idéia foi levantar as práticas de controladoria existentes no município estudado para identificar se contribuem para uma transparência dos dados governamentais e para a tomada de decisões do governante.

3. ANÁLISE DOS DADOS

Os estudos foram desenvolvidos na Secretaria da Fazenda do Município do Salvador, a quem está vinculada a Controladoria Geral do Município. A Secretaria Municipal da Fazenda (SEFAZ) é uma organização que atua na área de formulação, coordenação e execução das funções de administração tributária, financeira, orçamentária, patrimonial, contábil e de auditoria do Município.

A SEFAZ tem como missão, assegurar e gerir com transparência e efetividade os recursos financeiros para a manutenção e o desenvolvimento do município; e como visão ser reconhecida pela sociedade como fator de desenvolvimento municipal, com confiabilidade cadastral, excelência em gestão fiscal e desempenho profissional.

O organograma é a estrutura dos órgãos que compõem a Secretaria, representada graficamente. Uma estruturação adequada proporciona um melhor relacionamento hierárquico e o fluxo das informações essenciais da SEFAZ. A Figura 1 expõe a estrutura da Secretaria expressa conforme seu organograma.

Verifica-se que o organograma da SEFAZ é vertical, sendo um tipo clássico de estrutura organizacional. A sua composição apresenta órgãos de linha, que têm como função predominante a execução de atividades operacionais da Secretaria com autoridade linear; e órgãos de *staff*, que prestam serviços especializados de assessoria ao Executivo principal. Assim, verifica-se que, na SEFAZ, os órgãos de *staff* são os Conselhos Municipais de Contribuintes e Assessoria Técnica.

Destaca-se que a Controladoria Geral do Município permanece na estrutura da SEFAZ como órgão de linha, subordinado ao executivo dessa Secretaria. Nesse aspecto, convém destacar um trecho do parecer prévio 943/10 do tribunal de contas de 2009

João Marcelo Pitiá Barreto - Eduardo Fausto Barreto - Maria da Graça Pitiá Barreto

Denota-se no exame da documentação apresentada que a administração não vem cumprindo integralmente as resoluções baixadas pelo TCM. Neste sentido, verifica-se injustificada resistência na desvinculação da Controladoria Municipal do âmbito da Secretaria Municipal da Fazenda.

A Controladoria, conforme Resolução 1120/05 do TCM deve ser responsável pelo sistema de controle interno ligada ao Gabinete do Prefeito, para que tenha garantida sua atuação livre de pressões de áreas específicas. Acredita-se que, pela natureza e característica particular de uma Controladoria, a independência de seu órgão é primordial para execução de suas atividades, sendo a alocação em linha não recomendada pelos seguintes aspectos: (1) legal, baseado na Resolução acima citada e na Lei 101/2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal; e (2) gerencial, pois tal dinâmica dificultaria a eficiência e a eficácia do órgão na implantação e execução dos controles detectivos e preventivos dentro da estrutura formal da Secretaria.

Reforça-se que a Controladoria Geral do Município deve ser um órgão de assessoria diretamente vinculado ao Prefeito de Salvador, tendo característica de Secretaria com independência garantida para o exercício de suas atividades.

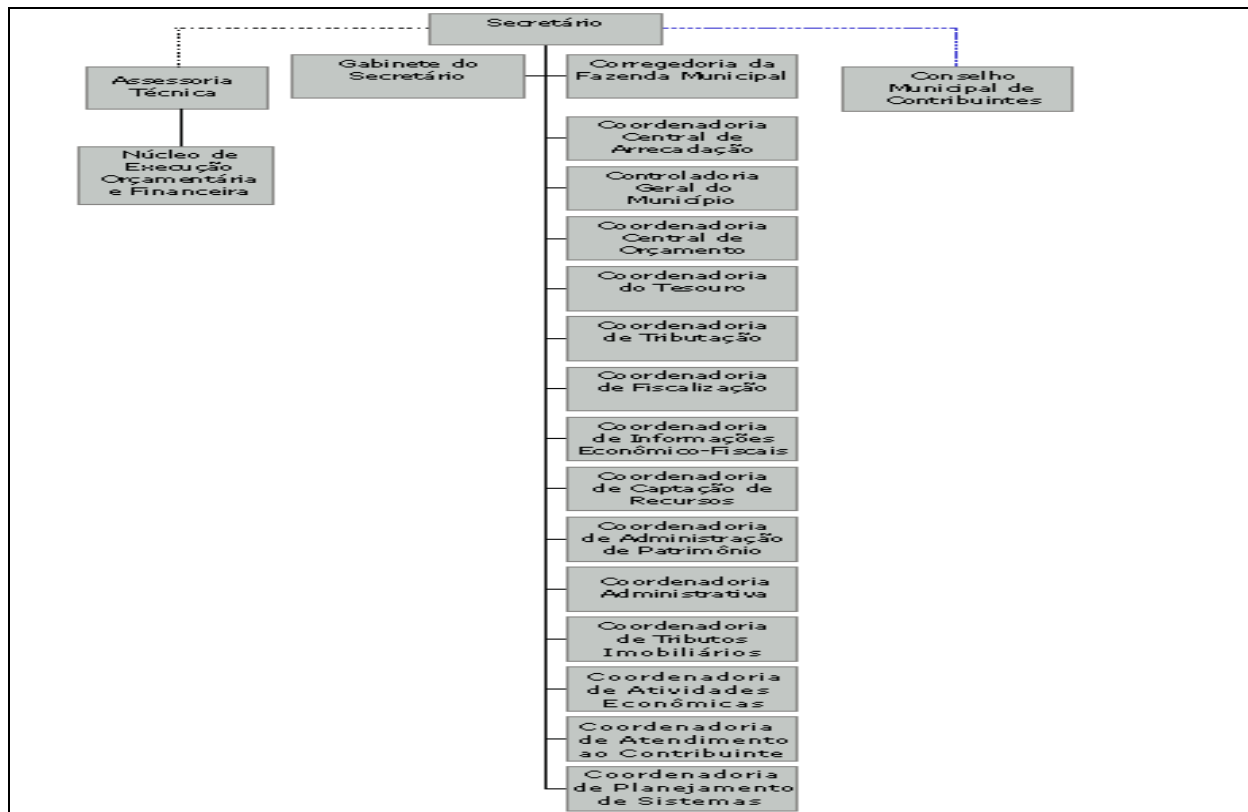


Figura 1: Organograma da Secretaria da Fazenda do Município do Salvador
Fonte: Site da SEFAZ

- **Análise do orçamento da SEFAZ para 2011**

Conforme dispõe o anexo I da Lei 7.954/2010 que trata sobre a Lei Orçamentária para o exercício financeiro de 2011, o Orçamento (Fiscal e da Seguridade) do Município totalizam o montante de R\$3.879.718.000,00 (Três bilhões oitocentos e setenta e nove milhões e setecentos e dezoito mil reais).

Desse total orçado, 3,13%, ou seja, R\$121.338.000,00 (Cento e vinte e um milhões, trezentos e trinta e oito reais), está destinado ao órgão SEFAZ, conforme quadro 1 apresentado abaixo:

Quadro 1 - Orçamento (Fiscal e da Seguridade) do Município

Total Orçamento (Fiscal + Seguridade)	3,879,718,000.00
Orçamento Órgão SEFAZ	121,338,000.00
% Representação	3.13%

Fonte: Lei 7.954/2010.

Diante da importância dessa Secretaria dentro da gestão da Prefeitura do Salvador e dos projetos que ela precisa desenvolver, parece muito pouco o percentual designado para a SEFAZ. Talvez se a Controladoria estivesse desempenhando seu papel estratégico de sinalizar ao executivo as áreas que necessitam de maior atenção, esse valor tivesse sido maior.

O quadro 2 expõe os programas e ações previstos para serem executados no exercício de 2011 pela SEFAZ.

Quadro 2 – Demonstrativo de Orçamento da SEFAZ para 2011

DEMONSTRATIVO DE ORÇAMENTO DA SEFAZ PARA 2011 POR PROGRAMA, OBJETIVOS E METAS						
Programa		Objetivo	Ação		Valor Fixado no Orçamento	% Orçamento
Código	Descrição		Código	Descrição		
001	Modernização da Gestão	Promover a eficácia dos serviços públicos, através de política permanente de valorização dos serviços prestados	1096	Modernização da Tecnologia da Informação	4,385,000.00	3.61%
			1097	Requalificação Administrativa e de Infraestrutura da SEFAZ	2,449,000.00	2.02%
			1103	Modernização da Controladoria Geral do Município - CGM	3,405,000.00	2.81%
002	Eficientização da Receita Tributária	Dotar a administração municipal de estrutura e ferramentas que promovam o aumento da arrecadação, garantir a realização da arrecadação tributária municipal, modernizar o sistema tributário e promover a justiça social.	1001	Atualização e Reestruturação do Cadastro Imobiliário de Atividades e Patrimonial	1,842,000.00	1.52%
			1002	Implementação de Projetos para Aumento da Arrecadação	4,800,000.00	3.96%
			2104	Informação, Educação e Comunicação Social em Matéria Tributária	637,000.00	0.52%
006	Valorização do Servidor/Empregado Municipal	Valorizar o servidor municipal através de ações que elevam o seu padrão de qualidade.	2105	Valorização, Treinamento e Desenvolvimento de Pessoal	1,521,000.00	1.25%
45	Administração do Executivo Municipal	Prover os órgãos da Prefeitura Municipal dos recursos humanos e meios administrativos necessários para a realização dos objetivos finalísticos e manutenção dos programas de governo.	2000	Administração de Pessoal e Encargos - SEFAZ	75,000,000.00	61.81%
			2001	Manutenção dos Serviços Técnicos e Administrativos - SEFAZ	4,800,000.00	3.96%
			2502	Manutenção de Tecnologia da Informatização	13,600,000.00	11.21%
			2503	Manutenção dos Serviços de Atendimento ao Contribuinte	8,899,000.00	7.33%
TOTAL ORÇADO PARA AS METAS E PRIORIDADES PARA 2011					121,338,000.00	100.00%

Fonte: Lei 7.954/2010.

Por meio da análise desse quadro apresentado, pode-se observar que 86,09% do Orçamento destinado à SEFAZ, referem-se à Manutenção do órgão, onde 61,81% deste valor correspondem a despesas com Pessoal e Encargos. Parece alto o percentual de manutenção, reservando, dessa forma, apenas 13,91% dos recursos do orçamento da SEFAZ ao desenvolvimento de projetos voltados a melhorias dos processos. Uma vez que a Controladoria está vinculada à SEFAZ, uma atuação eficaz implicaria uma melhor distribuição de recursos para atender aos objetivos e metas governamentais estabelecidos no PPA do município.

As receitas do município representam a fonte de recursos para que a prefeitura possa dedicar-se ao atendimento da comunidade que está sob sua jurisdição. Portanto, a Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade, UNEB, Salvador, v. 2, n. 1, p. 21-38, jan./abr., 2012.

modernização nos processos de arrecadação mereceriam uma atenção especial da SEFAZ, a quem por missão, compete o gerenciamento desse procedimento. Conforme dispõe o anexo I da Lei 7.902/2010 que trata sobre as Diretrizes Orçamentárias para o exercício financeiro de 2011, contudo entre as metas e prioridades da Secretaria da Fazenda Municipal expostas no Quadro 3, vê-se a pouca representatividade percentual do montante reservado para o desenvolvimento de estrutura e de ferramentas que promova aumento de arrecadação.

Quadro 3 - Metas e prioridades da Secretaria da Fazenda Municipal - 2011

DEMONSTRATIVO DE METAS E PRIORIDADES 2011 - SEFAZ					
Programa		Objetivo	Ação		Valor Fixado no Orçamento
Código	Descrição		Código	Descrição	
002	Eficientização da Receita Tributária	Dotar a administração municipal de estrutura e ferramentas que promovam o aumento da arrecadação, garantir a realização da arrecadação tributária municipal, modernizar o sistema tributário e promover a justiça social.	1001	Atualização e Reestruturação do Cadastro Imobiliário de Atividades e Patrimonial	1,842,000.00
			1002	Implementação de Projetos para Aumento da Arrecadação	4,800,000.00
TOTAL ORÇADO PARA AS METAS E PRIORIDADES PARA 2011				6,642,000.00	
TOTAL ORÇADO PARA A SEFAZ EM 2011				121,338,000.00	
REPRESENTATIVIDADE DAS METAS EM RELAÇÃO A ORÇAMENTO				5.47%	

Fonte: Lei 7.902/2010 - Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei 7.954/2010 – Lei Orçamentária Anual.

Graficamente, pode ser observada a pouca representatividade do total orçado para metas e prioridades em comparação ao total orçado para a SEFAZ em 2011. O gráfico 1 apresenta essa relação.

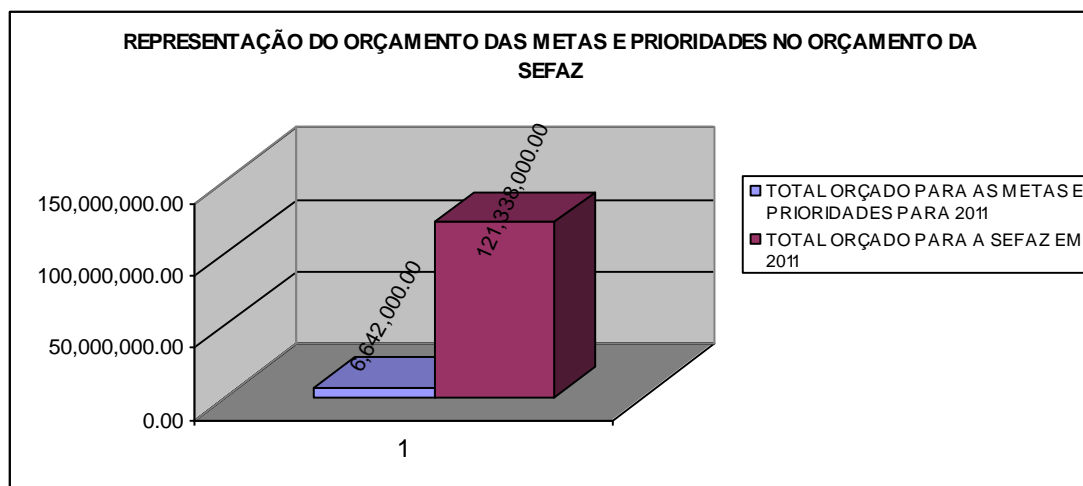


Gráfico 1 – Representação do Orçamento das Metas e Prioridades no orçamento da SEFAZ

Fonte: Lei 7.902/2010 - Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei 7.954/2010 – Lei Orçamentária Anual.

Conforme se observa no Quadro 4, apenas 5,47% do orçamento da SEFAZ são direcionados a metas e prioridades do órgão, o que demonstra a necessidade de revisão do processo de elaboração do orçamento vistas a incrementar ações voltadas para o

desenvolvimento do mesmo. O gráfico 1 explicita a pouca representatividade desses recursos em comparação ao total do orçamento reservado à SEFAZ.

Esse é mais um indicador de que a controladoria, subordinada à SEFAZ, não tem alcançado seu objetivo de balizador para influenciar a tomada de decisão ou o governante não tem dado a real importância à contribuição que essa unidade pode lhe proporcionar.

- **Avaliação Histórica da Prestação de Contas**

O primeiro questionamento que se apresenta ao ser proferida a expressão prestação de contas em âmbito público é: qual a razão dessa obrigatoriedade? A obrigatoriedade advém pelo fato do gestor público ser um gerente da coisa pública e todo aquele que gerencia recursos públicos está obrigado, legalmente, a prestar contas.

As relações políticas, sociais e econômicas inerentes ao exercício da gestão e à geração de responsabilidades pela delegação de poder (autoridade) formam uma grande cadeia de *accountability*, que vem a ser “a obrigação de se prestar contas dos resultados obtidos, em função das responsabilidades que decorrem de uma delegação de poder” (NAKAGAWA, 1993, p. 17). Essas responsabilidades delegadas dão ao gestor a autoridade de executar algo, que só se extingue após a prestação de contas dos resultados alcançados.

Embora exista tal obrigatoriedade, a prestação de contas deve ser encarada como instrumento inerente à administração da coisa pública, através do qual os órgãos fiscalizadores, os repassadores de recursos e a sociedade como um todo possam verificar com clareza se os recursos foram bem aplicados e, dessa forma, a administração pública transmita transparência e credibilidade.

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 71, dispõe que o controle é exercido pelo Poder Legislativo com o auxílio do Tribunal de Contas, o qual possui vasta lista de atribuições voltadas ao controle dentre elas a constante no inciso II

Julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público;

De acordo com o Art. 89, Parágrafo único, da Constituição Estadual

Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais o Estado e os Municípios respondam, ou que, em nome destes, assumam obrigações de natureza pecuniária.

Diniz (1998, 706), no Dicionário jurídico, apresenta, sob a ótica do Direito Administrativo, o conceito de prestação de contas:

Ato pelo qual os responsáveis por uma gestão (governadores, prefeitos, diretores, secretários, tesoureiros, etc.) demonstram as despesas feitas para atender a uma finalidade pública. Trata-se da apresentação documental feita pelos administradores públicos sobre o emprego de verbas de interesse público.

Diante desses argumentos, todos aqueles que utilizam dinheiro público têm o dever de apresentar em conformidade à lei, regulamentos e normas advindas das autoridades administrativas competentes, especificamente na ocorrência de convênios a prestação de contas, que evidenciará uma eficaz e eficiente aplicação desses recursos.

É importante salientar que a administração pública de qualquer ente da União deve ter por balizados os princípios que constam na Constituição Federal, de acordo com art 37, a saber: princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

Em relação à prestação de contas a serem realizadas pelos municípios do estado da Bahia, o TCM editou a resolução 1060/05 que versa sobre o assunto. Nesse sentido, a documentação anual exigida para prestação de contas que deverá ser encaminhada pela prefeitura, consta no art. 9, da Resolução 1060/05 do TCM.

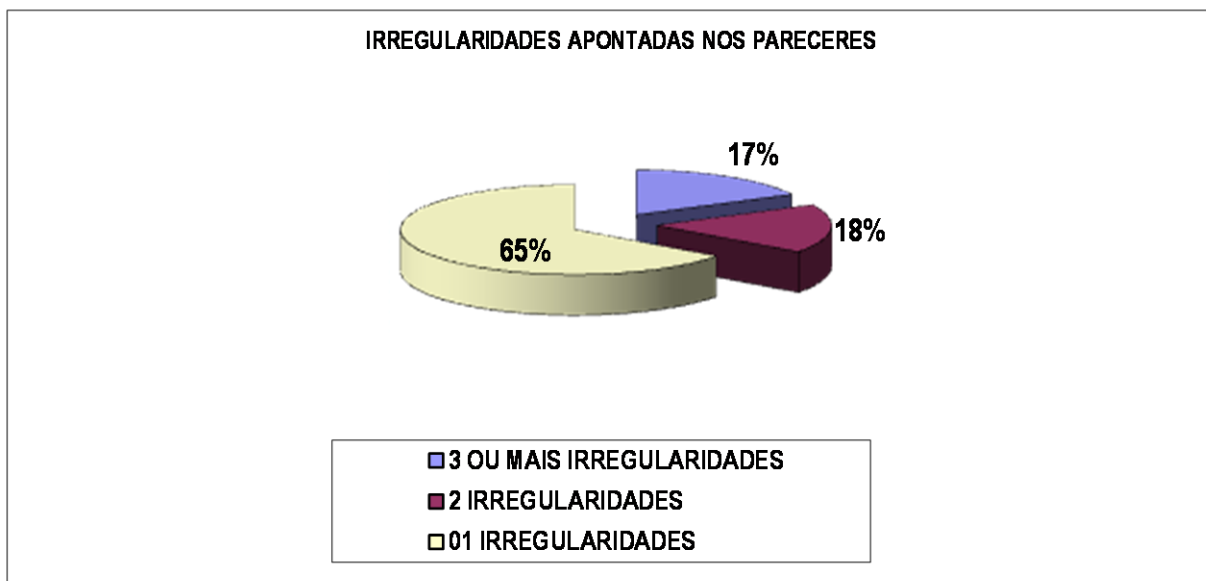
- **Apresentação de irregularidades nos pareceres do TCM**

O TCM, normalmente, analisa a prestação de contas das prefeituras e emite parecer de acordo com as exigências legais. Então, adotou-se a metodologia de levantar as irregularidades identificadas, anualmente nos pareceres. Levantaram-se, então, todos os itens críticos que, conforme julgamento técnico se destacaram e tiveram reincidência durante o anos nos pareceres da TCM. Conforme análise dos pareceres do TCM, no tocante às prestações de contas relativas aos exercícios de 2005 a 2009, foram averiguadas as irregularidades. As irregularidades destacadas foram enumeradas em ordem crescente, tendo um controle dos anos de ocorrência ao lado dos aspectos apontados.

Conforme quadro comparativo pôde ser verificada a recorrência de uma algumas irregularidades durante os cinco anos de análise (2005 a 2009). Isso parece denotar pouca atenção às recomendações do TCM e, mais precisamente, baixa eficácia no trabalho da controladoria, que precisaria zelar para que, gerencialmente, as medidas corretivas fossem adotadas. Segue gráfico que representa o número de irregularidades apontadas nos pareceres prévios em valores absolutos e em percentuais.

Identifica-se, no gráfico 2, a incidência de irregularidades que se repetem nos pareceres do TCM. Pode-se constatar que, durante o período analisado, a incidência da ocorrência de uma mesma irregularidade variou. Para facilitar a visualização das irregularidades, segregou-se a análise em três tópicos – irregularidade com incidência em três ou mais pareceres, em dois pareceres e os que tiveram apenas uma incidência durante os anos. Observa-se que cerca de 35% das irregularidades vêm se repetindo dois ou mais anos, denotando a pouca atenção às recomendações do TCM.

Gráfico 2 – Incidência de Irregularidades apontadas nos pareceres



Fonte: Pareceres do TCM

Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade, UNEB, Salvador, v. 2, n. 1, p. 21-38, jan./abr., 2012.

Observou-se, também, que o TCM registrou a falta de autonomia do Sistema de Controle Interno por estar vinculado à Secretaria Municipal da Fazenda. Essa recomendação do TCM foi feita em mais de três pareceres. O Sistema de Controle Interno é parte integrante da estrutura da Secretaria Municipal, tornando evidente a sua dependência e demonstrando, assim, sua incapacidade em exercer sua função primordial, que é a de controle. Uma vez desatrelado da estrutura da Secretaria da Fazenda e vinculado ao Gabinete do Prefeito, estará em conformidade com o art. 5 da Resolução do TCM nº1120/05.

Esses dados produzidos expressam a importância da Controladoria e denotam a impressão de que, talvez, na instituição estudada, essa área não esteja cumprindo bem o seu papel.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo iniciou-se com o objetivo de refletir sobre a atuação de uma controladoria pública, observando-se sua estruturação, a contribuição efetiva na governança do município a que está vinculada. Buscou-se a partir da análise dos documentos colhidos na SEFAZ, identificar a forma de atuação da controladoria e a sua contribuição no processo gerencial da prefeitura do Salvador.

Verificou-se que a atuação da controladoria está muito aquém do exigido pela legislação e recomendado na literatura pesquisada. A falta de autonomia da controladoria foi um dos aspectos identificados durante o trabalho, que foge a toda a indicação teórica e legal. Para uma verdadeira autonomia e desempenho de sua real função, essa área deveria estar diretamente, ligada ao gabinete do prefeito.

De acordo com a resolução 1120/05, o Sistema de Controle Interno Municipal precisa efetivar a avaliação da gestão pública e o acompanhar os programas e políticas públicas, evidenciando sua legalidade e razoabilidade. O que se observou, durante o estudo efetivado, é que a controladoria tem distanciado desses objetivos, uma vez que a avaliação tem sido realizada pelo TCM nos seus relatórios, cujas recomendações não têm sido seguidas, afastando da legalidade a atuação governamental.

Parece que a resposta à questão de pesquisa é negativa, ou seja, a estrutura da controladoria da capital baiana não possibilita uma efetiva governança da prefeitura de Salvador, uma vez que o processo de tomada de decisão em âmbito do poder executivo não parece levar em consideração nenhuma recomendação do TCM, indicando que a controladoria ou não se esforçou para que os desvios observados fossem retificados ou sua atuação não vem merecendo a importância que essa área merece ter.

Com a análise realizada, a controladoria parece não estar sendo nem reativa, ou seja, buscando corrigir as anomalias observadas e apontadas por auditorias externas, nem proativa, como deveria ser, atuando de forma preventiva para que incorreções gerenciais sejam evitadas.

A realização deste estudo teve caráter exploratório, pois, para conclusão do doutorado, pretende-se ampliar este estudo para as controladorias de outras prefeituras, bem como aprofundar a investigação na prefeitura estudada, para identificar o *modus operandi* das controladorias públicas no estado da Bahia e perceber a real contribuição que vêm proporcionando à governança dessas instituições municipais.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Lauro B de, PARISI, Cláudio e PEREIRA, Carlos Alberto – Controladoria. In CATTELI, Armando (Coord.) **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica** – GECON, 2 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

ANDRADE E ROSSETI (2006)

BABIC, V. Corporate governance problems in transition economies. Winston-Salem: Wake Forest University, **Social Science Research Seminar**, 2003.

BARRETO, Maria da Graça Pitiá. **Controladoria na Gestão: a relevância dos custos da qualidade**. São Paulo: Saraiva, 2008.

BORINELLI, Márcio Luiz. **Estrutura Conceitual da Controladoria: Sistematização à luz da teoria e da práxis**. Tese de Doutorado em Controladoria e Contabilidade defendida junto ao Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. 341 páginas. São Paulo: USP, 2006.

CADBURY, Adrian. The future of governance; the rules of the game. **Journal of General Management**, v. 24, 1999.

CAMPIGLIA, Américo Oswaldo e CAMPIGLIA, Oswaldo Roberto. **Controles de Gestão**. S.Paulo: Atlas, 1995

CARVALHO, Marcelo. **Cidades: Identidade e Gestão**. São Paulo: Saraiva, 2009.

CATELLI, Armando (Coord.). **Controladoria: Uma abordagem da GECON**. São Paulo: Atlas, 1999.

Constituição Federal do Brasil, 1988.

Constituição do Estado da Bahia, 1989.

DIXIT, A. Incentives and Organizations in the Public Sector: An Interpretative Review, **The Journal of Human Resources**, 37(4)/; 696-727.

FIGUEIREDO, Sandra e CAGGIANO, Paulo César. **Controladoria: Teoria e Prática**. São Paulo: Atlas, 1997.

FURTADO, Celso. Quando o futuro chegar. In SACHS et al. **Brasil: um século de transformações**. São Paulo: Companhia das Letras, 2001.

GIAMBIAGI, Fábio e ALÉM, Ana Cláudia. **Finanças Públicas: teoria e prática no Brasil**. 3ª. Edição. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

GOMES, Josir Simeone e SALAS, Joan M. Amat. **Controle de Gestão**. São Paulo: Atlas, 1997.

GONÇALVES, Carlos Alberto e MEIRELLES, Anthero de Moraes. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração**. São Paulo: Atlas, 2004.

HENDRIKSEN, Eldon S. e VAN BREDA Michael F. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade, UNEB, Salvador, v. 2, n. 1, p. 21-38, jan./abr., 2012.

HORN, Murray. J. **Political economy of public administration**: institutional choice in the public sector. Cambridge: Cambridge University Press, 1995

IBGC. Disponível em <www.ibgc.org.br>. *Site* do Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. Acesso em 27/03/12.

IMONIANA, Joshua Onome. Controle da Gestão Pública. In ALVES, Luiz Alves e

JENSEN, Michael C. and MECKLING, William H. Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. Harvard: **Journal of Financial Economics**, October, 1976, V. 3, no. 04, pp 305-360

KANTZ, Stephen Charles. **Controladoria**: Teoria e Estudo de Casos. São Paulo: Pioneira, 1976.

LAFER, Celso – O Brasil e o Mundo. In SACHS et al. **Brasil**: um século de transformações. São Paulo: Companhia das Letras, 2001, p. 162 a 221.

LANGLEY, Ann. Strategies for theorizing from process data. **Academy of Management Review**, 1999. Vol. 24. No. 4, 691-710.

MANKIW, N. Gregory. **Introdução à Economia**. Tradução da 2ª. Ed. Americana. Tradução de Maria José Cyhlar Monteiro. Rio de Janeiro: Elsevier, 2001.

MATHIAS-PEREIRA, José. **Governança no Setor Público**. São Paulo: Atlas, 2010.

MONKS, Robert A.G.; MINOW, Nell. **Corporate Governance**. 3a. Ed. Oxford: Blackwell, 2004.

NASCIMENTO M. Auster, BIANCHI Marcia. Um estudo sobre o papel da controladoria no processo de redução de conflitos de agência e de governança corporativa. In: Congresso de Contabilidade e Controladoria da USP, 2005, São Paulo. **Anais do V Congresso de Contabilidade e Controladoria da USP, 2005**.

NORTH, Douglas. Institutions. In **The Journal of Economic Perspectives**. Vol 5. No.1 (Winter, 1991) PP. 97-112

OLIVEIRA, Djalma de P. Rebouças. **Planejamento Estratégico**: Conceitos, Metodologia, Práticas. 13ª. Edição. São Paulo: Atlas, 1999.

OLIVEIRA, Gilson Batista de. Uma discussão sobre o conceito de desenvolvimento. In **Revista da FAE**. Curitiba: v.5, n.2, p.37-48, maio/ago. 2002

OLIVEIRA, Luís Martins de. **Controladoria**: Conceitos e Aplicações. São Paulo, Futura, 1998.

PADOVEZE, Clóvis Luis. **Controladoria Estratégica e Operacional**: conceitos, estrutura, aplicação. São Paulo: Pioneira Thomson, 2003.

Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade, UNEB, Salvador, v. 2, n. 1, p. 21-38, jan./abr., 2012.

João Marcelo Pitiá Barreto - Eduardo Fausto Barreto - Maria da Graça Pitiá Barreto

PEREIRA, Bresser. Do Estado Patrimonial ao Gerencial. In SACHS et al. **Brasil**: um século de transformações. São Paulo: Companhia das Letras, 2001, p. 222 a 259.

PEREZ JUNIOR, José H., PESTANA, Armando O. e FRANCO, Sérgio Paulo C. - **Controladoria de Gestão**. São Paulo: Atlas, 1995.

Resolução 1120/05 do Tribunal de Contas dos Municípios do estado da Bahia.

TAVARES, Mauro C. **Gestão Estratégica**. São Paulo: Atlas, 2000.

WATTS, Ross. L; ZIMMERMN, Jerold. L. **Positive Accouting Theory**. New Jersey: Prentice-Hall, 1986.

_____. Positive Accounting Theory: a Ten Year Perspective. University of Rochester. **The Accounting Review**. Vol 65. No. 1 – jan/1990; pp 131 -156.