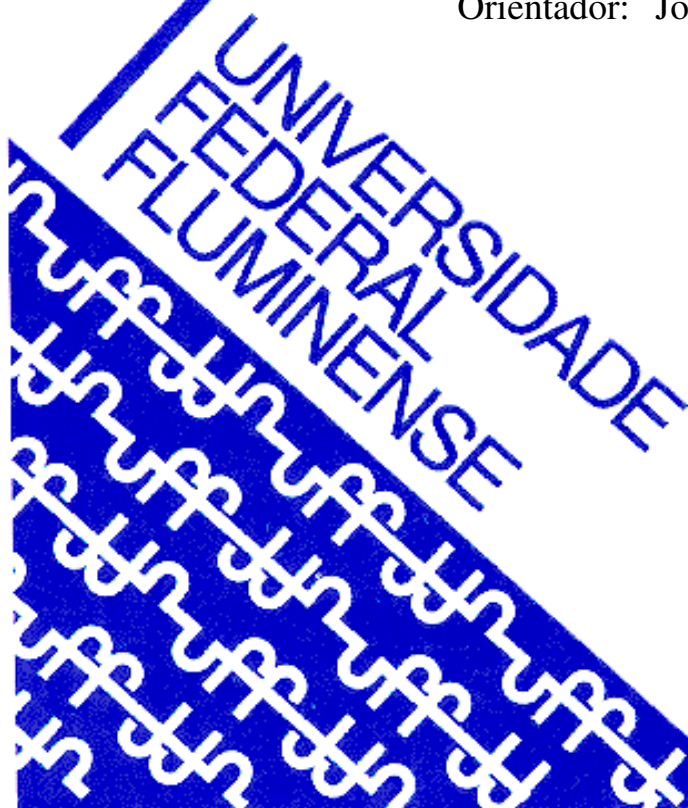


UNIVERSIDADE FEDERAL FLUMINENSE
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E CIÊNCIAS CONTÁBEIS
PÓS-GRADUAÇÃO – LATO SENSU - MBA em CONTABILIDADE
E AUDITORIA

ERICK DIAS MARTINS

Um Estudo sobre a Auditoria Interna como Instrumento
de Governança e *Accountability*

Orientador: Jorge Ribeiro dos Passos Rosa; L.D.



NITERÓI
Maio/2019

ERICK DIAS MARTINS

**UM ESTUDO SOBRE A AUDITORIA INTERNA COMO INSTRUMENTO DE
GOVERNANÇA E ACCOUNTABILITY**

Monografia apresentada ao Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* em Contabilidade e Auditoria, da Universidade Federal Fluminense, como requisito parcial para a obtenção do título de Especialista.

Orientador: Prof. Jorge Ribeiro dos Passos Rosa; L.D.

Niterói

2019

**UNIVERSIDADE FEDERAL FLUMINENSE
PRÓ-REITORIA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E CIÊNCIAS CONTÁBEIS
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO – LATO SENSU
MBA EM CONTABILIDADE E AUDITORIA**

**UM ESTUDO SOBRE A AUDITORIA INTERNA COMO INSTRUMENTO DE
GOVERNANÇA E ACCOUNTABILITY**

**MONOGRAFIA APRESENTADA POR
ERICK DIAS MARTINS**

Data de Aprovação: 27 de maio de 2019

Comissão Examinadora:

Orientador: Jorge Ribeiro dos Passos Rosa, L.D.

Metodologia: Fábio Ferreira Ribeiro, D.Sc.

Coordenador: Francisco Marcelo Gaetano Nascimento Barone, D.Sc.

Dedico esta monografia aos meus pais que me apoiaram desde muito cedo na busca e conquista de meus objetivos. Dedico, igualmente, à minha namorada, Isadora, que diante de todas as dificuldades soube entender, apoiar incondicionalmente e incentivar a minha busca pelo conhecimento.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente, a Deus que com permitiu que eu proseguisse nessa caminhada, me dando forças e saúde, para desempenhar minhas atividades diárias, dentre elas a conclusão deste trabalho.

Agradeço à minha querida namorada, Isadora, por todo apoio, compreensão, colaboração e carinhos, sem os quais não seria possível finalizar tal tarefa. Sua companhia diária me reavivou a cada dia nesta caminhada.

Agradeço aos meus pais que forneceram todo alicerce acadêmico e moral para que eu pudesse atingir meus objetivos.

Agradeço aos mestres da Universidade Federal Fluminense, que enriqueceram meus sábados com seus conhecimentos e experiências, em especial, ao Professor Jorge Ribeiro, meu orientador nesta monografia, que com muita cordialidade e paciência, me apoiou incondicionalmente no caminho percorrido.

Agradeço aos Capitães-Tenentes, Intendentes da Marinha, Rildo Pinto Ruback e Luiz Fillipy Pontin Fontes, por todo auxílio na composição deste trabalho e nas demais necessidades relativas ao curso.

Não poderia deixar de mencionar meus valerosos amigos do PGCA-2017, os quais me proporcionaram um convívio harmônico e prazeroso durante toda essa jornada. Agradeço a todos imensamente por isso.

“Perseverança é o trabalho duro que você faz depois de ter se cansado de fazer o trabalho duro que você já fez”. (NEWT GINGRICH)

RESUMO

A presente pesquisa tem como objetivo apresentar a importância da Auditoria Interna como uma ferramenta que aprimore a governança pública e o *accountability*, apresentando, com exemplo, a normatização de tal atividade na Marinha do Brasil. Nesse contexto, buscar-se-á nesta pesquisa desenvolver os conceitos de Auditoria Interna, Governança Corporativa e *accountability*, tanto no ambiente privado quanto no ambiente público. Para tanto, o referencial teórico é revestido de leis, manuais de organismos internacionais e estudos de eminentes autores na área, os quais ressaltarão a importância da Auditoria Interna na consecução do fim público. A escolha do tema deve-se à necessidade de eficiência, eficácia, efetividade e transparência da aplicação e no controle dos dispêndios governamentais, ponto de grande discussão da sociedade brasileira na atualidade.

Palavras-chave: Auditoria Interna. Governança. *Accountability*. Transparência.

ABSTRACT

The present research aims to present the importance of Internal Audit as a tool that improves public governance and accountability, presenting, for example, the standardization of such activity in the Brazilian Navy. In this context, this research will seek to develop the concepts of Internal Audit, Corporate Governance and accountability, both in the private environment and in the public environment. Therefore, the theoretical framework is covered by laws, manuals of international organizations and studies of eminent authors in the area, which will highlight the importance of Internal Audit in achieving the public purpose. The choice of theme is due to the need for efficiency, effectiveness, effectiveness and transparency of the application and in the control of government expenditures, a point of great discussion of Brazilian society at the present time.

Keywords: Internal Audit. Governance. Accountability. Transparency.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 – O Modelo das Três Linhas de Defesa.....	19
Figura 2 – Contexto e Estrutura do Sistema de Governança Corporativa.....	26
Figura 3 – Benefícios da Governança Corporativa.....	31
Figura 4 – Mecanismos de Governança.....	44
Figura 5 – Processo de Internalização das Boas Práticas de Governança.....	50
Figura 6 – Estrutura do SCIMB.....	54

LISTAS DE QUADROS

Quadro 1 – Técnicas mais comuns em Auditoria.....	10
Quadro 2 – As Três Linhas de Defesa de acordo com a IN 03/2017.....	20
Quadro 3 – Princípios Básicos da Governança Corporativa.....	24
Quadro 4 – Principais eventos relacionados à Governança Corporativa no Mundo.	26
Quadro 5 – Conceitos de GC: Uma Tentativa de Síntese.....	30
Quadro 6 – Componentes dos Mecanismos de Governanças.....	45

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AECI - Assessorias Especiais de Controle Interno
AGU – Advocacia Geral da União
BOVESPA - Bolsa de Valores do Estado de São Paulo
CALPES - California Public Employees Retirement System
CCIMAR – Centro de Controle Interno da Marinha
CF - Constituição Federal
CFC - Conselho Federal de Contabilidade
CGU - Controladoria Geral da União
CISSET – Secretaria de Controle Interno
GIG - Comitê Interministerial de Governança
COFAMAR – Conselho Financeiro Administrativo da Marinha
COSO - The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
CVM - Comissão de Valores Imobiliários
DASP - Departamento Administrativo do Serviço Público
ECIIA - European Confederation of Institutes of Internal Audit
FERMA - The Federation of European Risk Management Associations
IBCG - Instituto Brasileiro de Governança Corporativa
IBGP – Instituto Brasileiro de Governança Pública
IIA - Institute of Internal Auditors
IFAC - International Federation of Accountants
IGC - Índice de Governança Corporativa
IN - Instrução Normativa
INTOSAI - International Organization of Supreme Audit Institutions
GC - Governança Corporativa
MB – Marinha do Brasil
MD – Ministério da Defesa
MRE – Ministério das Relações Exteriores
OCDE - Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico
ONU – Organização das Nações Unidas
PDRAE - Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado
QFN – Quitação com a Fazenda Nacional
SEC - Securities and Exchange Commission

SCIMB – Sistema de Controle Interno da Marinha

SCIPEF – Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal

SCF – Sistema Federal de Controle

SGM – Secretaria Geral da Marinha

SOX - Lei Sarbanes-Oxley

TCU – Tribunal de Contas da União

UAIG - Unidades de Auditoria Interna Governamentais

SUMÁRIO

1. O PROBLEMA.....	01
1.1 Introdução.....	01
1.2 Suposição.....	02
1.3 Objetivos da pesquisa.....	03
1.3.1 Objetivo principal.....	03
1.3.2 Objetivos secundários.....	03
1.4 Delimitação da pesquisa.....	03
1.5 Relevância do estudo.....	04
2. METODOLOGIA.....	05
2.1 Tipo de pesquisa.....	05
2.1.1 Quanto aos fins.....	05
2.1.2 Quanto aos meios.....	05
2.2 Coleta de dados.....	06
2.3 Universo e amostra.....	06
2.3.1 Universo.....	06
2.3.2 Amostra.....	07
2.4 Tratamento dos dados.....	07
2.5 Limitações do método.....	07
3. UMA PESQUISA SOBRE AUDITORIA INTERNA.....	08
3.1 Introdução.....	08
3.2 Conceitos.....	09
3.3 Testes e Procedimentos de Auditoria.....	10
3.4 O Auditor Interno: Ética e Independência.....	12
3.5 Considerações finais.....	14
4. A AUDITORIA INTERNA NO SETOR PÚBLICO.....	15
4.1 Introdução.....	15
4.2 Classificações da Auditoria Interna.....	16
4.3 A Instrução Normativa N° 03/2017.....	18
4.3.1 O Modelo das Três Linhas de Defesa.....	18
4.3.2 Gerenciamento de Riscos na Auditoria Interna.....	20
4.3.3 Avaliação versus Consultoria.....	21

4.4 Considerações finais.....	22
5. PARÂMETROS DE GOVERNANÇA CORPORATIVA.....	23
5.1 Introdução.....	23
5.2 Conceitos Básicos de Governança Corporativa.....	23
5.3 A Evolução da Governança Corporativa no Brasil e no Mundo.....	26
5.3.1 Um breve histórico da Governança Corporativa no Mundo.....	26
5.3.2 Um breve histórico da Governança Corporativa no Brasil.....	28
5.5 Considerações finais.....	30
6. OS CONCEITOS DE GOVERNANÇA NO SETOR PÚBLICO E AS ABORDAGENS DA ACCOUNTABILITY.....	33
6.1 Introdução.....	33
6.2 A Administração Pública Brasileira: Um Breve Histórico.....	34
6.2.1 Período Patrimonialista.....	34
6.2.2 A Era Vargas e o DASP.....	34
6.2.3 O Decreto-Lei Nº 200/1967.....	36
6.2.4 A Constituição Federal de 1988.....	37
6.2.5 O Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado (PDRAE).....	38
6.3 Governança Pública no Brasil.....	42
6.3.1 Necessidade de Governança.....	42
6.3.2 O Referencial Básico de Governança.....	43
6.3.3 O Guia da Política de Governança do Setor Público.....	46
6.4 Os efeitos do processo de <i>accountability</i>	50
6.5 Considerações Finais.....	52
7. A AUDITORIA INTERNA NA MARINHA DO BRASIL.....	53
7.1 O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.....	53
7.2 O Sistema de Controle Interno da Marinha do Brasil.....	54
7.3 Auditoria e Análise de Contas na Marinha do Brasil.....	55
7.4 O Manual de Auditoria Governamental.....	56
7.5 Alinhamento da Auditoria às Boas Práticas de Governança e Accountability.....	57
8. CONCLUSÃO, SUGESTÕES E RECOMENDAÇÕES.....	58
8.1 Conclusão.....	58
8.2 Sugestões.....	59
8.3 Recomendações.....	59

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANEXO A – ESTUDOS SOBRE GOVERNANÇA NO SETOR PÚBLICO

1. O PROBLEMA

1.1 Introdução

“Os que se encantam com a prática sem a ciência são como os timoneiros que entram no navio sem timão nem bússola, nunca tendo certeza do seu destino.”

Leonardo Da Vinci

Nos últimos anos, tem sido cada vez maior a presença de práticas gerenciais e de controle na administração pública federal, e não pode ser diferente quando se toma como foco o sistema de controle interno e externo das instituições presentes nesse grupo. A aplicação destas ferramentas de controle e gestão decorre, principalmente, da busca pela eficiência na utilização dos recursos públicos, aliada à necessária efetividade das ações governamentais, atendendo desta forma aos anseios da população. Paralelamente a tais demandas sociais, torna-se necessário que os entes públicos promovam transparência para suas ações, permitindo aos cidadãos a plena ciência e controle da legalidade e do emprego dos recursos públicos, bem como a conformidade de tais dispêndios com os princípios éticos e de acordo com as normas legais em vigor.

Em consonância com as demandas inicialmente dispostas, urge a necessidade de uma atuação proativa de controle, visando auxiliar as instituições na consecução de seus objetivos principais no atendimento ao interesse público. Reforçando os aspectos abordados na Constituição Federal de 1988, observa-se, no seu Art. 74, o seguinte:

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

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

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

III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

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

Neste contexto, está inserida a Auditoria Interna como uma das ferramentas de controle interno e gestão da “atividade pública”. Num primeiro momento, a auditoria

interna aparece como uma forma de identificar desvios e responsáveis, porém com o avanço da administração gerencial ela pode ser observada com um instrumento de *feedback* para própria Administração, bem como, serve com instrumento de *accountability*, conceitos que foram apresentados no decorrer do presente trabalho.

Esta pesquisa visa demonstrar a relevância e importância do controle interno em relação à governança do setor público do país, ressaltando a contribuição que esta importante ferramenta tem dado ao fortalecimento da governança e o propósito abordado que traz consigo a melhoria da transparência e a percepção que o cidadão tem em relação aos atos praticados pelos agentes públicos, no que tange a execução dos gastos, dos escassos recursos disponíveis, com as necessidades da sociedade.

Visando atingir os objetivos a que este trabalho se propõe foi utilizado o arcabouço documental e teórico adotado nos trabalhos de auditoria e controle interno na Marinha do Brasil, e sua utilização como instrumento de *accountability* e ferramenta de gestão da governança, bem como verificar se tal utilização vem sendo eficaz, apresentando possíveis oportunidades de melhoria bem como sugestões que possam fazer com que a instituição e o setor público em geral possam usufruir das possíveis benesses de tal ferramenta administrativa.

A presente pesquisa visa responder à seguinte questão: “É a Auditoria Interna uma ferramenta eficiente para a governança e para os aspectos da *accountability* no setor público?”.

1.2 Suposição

Supõe-se que a Auditoria Interna seja uma ferramenta essencial integrante do Controle Interno que auxilie no aprimoramento das estratégias de governança pública e na transparência no uso de recursos públicos.

1.3 Objetivos da pesquisa

1.3.1 Objetivo principal

Apresentar a Auditoria Interna como uma ferramenta de governança e *accountability* no setor público.

1.3.2 Objetivos secundários

- a) Contextualizar a Auditoria Interna no ambiente contemporâneo;
- b) Apresentar a normatização da Auditoria Interna no Setor Público;
- c) Pesquisar os parâmetros de governança e trazer as abordagens da *accountability*;
- d) Elucidar a aplicação dos conceitos de Governança no Setor Público; e
- e) Apresentar a estrutura de controle interno a qual a Marinha do Brasil é obrigada a se estabelecer.

1.4 Delimitação da pesquisa

A abrangência deste trabalho monográfico delimita-se em apresentar os principais aspectos que correlacionam a Auditoria Interna às boas práticas de governança e *accountability* no setor público, utilizando, prioritariamente, os normativos internos da Marinha do Brasil para exemplificar os procedimentos atualmente adotados pela administração pública brasileira.

1.5 Relevância do estudo

Apresentando os principais aspectos relacionados aos temas da auditoria interna, governança e *accountability*, pretende-se melhor difundir a utilização de tais práticas visando o incremento da gestão do patrimônio público.

Para tal, torna-se indispensável uma eficiente exploração bibliográfica que forneceu um robusto embasamento teórico aos temas ora desenvolvidos, permitindo que o leitor possa, com confiabilidade, utilizá-los nas suas práticas diárias.

2. METODOLOGIA

O presente projeto de pesquisa foi desenvolvido de acordo com as normas da ABNT – Associação Brasileira de Normas Técnicas – NBR 10.719/1989, 14724/2002 e 6023/2002.

2.1 Tipo de pesquisa

De acordo com a classificação utilizada por Vergara (2000), a pesquisa apresentada classifica-se como:

2.1.1 Quanto aos fins

Classifica-se como uma Pesquisa Descritiva, pois, segundo Vergara (ibid., p. 47), “pesquisa descritiva expõe características de determinada população ou de determinado fenômeno. Pode também estabelecer correlação entre variáveis e definir sua natureza”. O presente trabalho apresentou os principais aspectos da auditoria interna, da governança e do *accountability* no setor público, bem como a correlação entre eles.

2.1.2 Quanto aos meios

Também conforme Vergara (ibid.), essa pesquisa foi classificada como bibliográfica, que consiste no estudo sistematizado desenvolvido com base em material disponível, ou seja, a pesquisa se desencadeou em consultas a publicações de domínio aberto, quais sejam: revistas especializadas, normativos, artigos científicos, sítios eletrônicos especializados, entre outros.

A pesquisa foi igualmente classificada como documental, pois, usa documentos conservados próprios para abordar o tema proposto. Ainda, segundo Vergara (ibid., p. 48), consiste em: “Uma investigação documental é a realizada em documentos conservados no interior de órgãos públicos e privados de qualquer natureza, ou com pessoas: registros, anais, regulamentos, circulares, ofícios, memorandos, balancetes, comunicações informais,

filmes, microfilmes, fotografias, videoteipe, informações em disquete, diários, cartas pessoais e outros”.

2.2 Coleta de dados

Neste trabalho, enquadrado com uma pesquisa bibliográfica e documental, foram consultados diversos normativos, revistas especializadas, artigos científicos, sítios eletrônicos especializados, visando apresentar um robusto referencial teórico que dê solidez ao trabalho monográfico ora exposto.

2.3 Universo e amostra

Segundo Vergara (2007, p. 50), universo de uma pesquisa diz respeito a “um conjunto de elementos (empresas, produtos, pessoas, por exemplo), que possuem as características que foram objetos de estudo”. Já a amostra é definida como “uma parte do universo escolhida segundo critério de representatividade”.

2.3.1 Universo

O universo da pesquisa englobou, primordialmente, bibliografia especializada, normativos, revistas especializadas, artigos científicos, sítios eletrônicos que tratam dos assuntos de auditoria interna, governança e *accountability*.

Os documentos utilizados foram aqueles produzidos por entidades especializadas em estudos e atividades na área de auditoria e administração pública, tais como o *Institute of Internal Auditors (IIA)*, o Tribunal de Contas da União (TCU), o Instituto Brasileiro de Governança Pública (IBCP), entre outros correlatos. Ademais, foram utilizados normativos da Secretaria Geral da Marinha (SGM), a fim de que fosse apresentada a forma como a Marinha do Brasil tem conduzido os trabalhos relacionados a esta área.

2.3.2 Amostra

O tipo de amostragem é a de acessibilidade e por tipicidade, ambas adequadas à pesquisa. Por acessibilidade, pois segundo VERGARA (2007, p. 51), “por não se tratar de procedimentos estatísticos, seleciona elementos pela facilidade de acesso a eles” e por tipicidade “constituída pela seleção de elementos que o pesquisador considere representativos da população alvo, o que quer profundo conhecimento dessa população”.

Foram utilizados como amostra os normativos e documentos técnicos dos órgãos e entidades abrangidos pelo universo, bem como situações experimentadas pelo Centro de Controle Interno da Marinha (CCIMAR), organização militar sob supervisão técnica da SGM.

2.4 Tratamento dos dados

Os dados tratados e processados neste presente trabalho foram abordados de forma qualitativa, uma vez que as informações coletadas e analisadas pelo autor não foram expressas em números, estatísticas ou probabilidades, mas sim, tratadas, analisadas e expressas, levando-se em consideração a perspectiva de assimilação e transmissão de informações do pesquisador.

2.5 Limitações do método

A pesquisa apresentou como limitação algum grau de subjetividade apresentado pelo autor. Além disso, os assuntos em tela estão em um momento de forte desenvolvimento no setor público brasileiro, o que pode trazer algumas divergências na literatura utilizada, bem como, em alguns aspectos, ausência de bibliografia consolidada que trate dos aspectos mais recentes ligados ao tema.

3. UMA PESQUISA SOBRE AUDITORIA INTERNA

3.1 Introdução

Nos dias atuais, observa-se, tanto no setor privado como no público, a proliferação de normas, procedimentos operacionais padronizados, departamentos de controle interno, entre outras formas de controlar a atuação das diversas entidades na consecução de seu fim social. Neste ínterim, surge o questionamento de como garantir que tais documentos e procedimentos estão sendo realmente seguidos e estão contribuindo para o sucesso institucional. A auditoria interna aparece para ajudar a responder à referida questão.

A auditoria interna pode ser definida como uma atividade de avaliação de uma organização que objetiva verificar as atividades e operações desenvolvidas e sobre elas emitir uma opinião, direcionada à própria administração. Seguindo entendimento similar, Cordeiro (2013) conceitua-a como uma atividade de julgamento independente perante uma organização ou entidade com a finalidade de revisar as operações contábeis, financeiras e outras. Sua função junto à administração da empresa é mediar e avaliar a eficiência de seus controles.

Não haveria como emitir uma opinião isenta de interesses caso o setor responsável não estivesse ligado a Alta Administração da organização. Nesta linha, Crepaldi (2013) afirma que ela é executada por profissional ligado à empresa, ou por uma seção própria para esse fim, sempre em linha de dependência da direção empresarial. Tal posição dentro da estrutura organização dá a necessária autonomia aos trabalhos da Auditoria Interna.

De forma inicial, extrai-se das definições apresentadas e da própria posição da Auditoria Interna dentro da organização que ela tem como objetivo auxiliar a administração da entidade no cumprimento de seus objetivos. Nos itens seguintes, buscou-se apresentar todo embasamento conceitual obtido na bibliografia especializada que reforce os melhores entendimentos, bem como apresentar práticas para a condução das boas práticas de auditoria.

3.2 Conceitos

Buscando-se um conceito que apresente da melhor forma a Auditoria Interna ao leitor da presente pesquisa, priorizou-se por destacar aqueles oriundos de entidades oficiais especializadas no assunto. O *Institute of Internal Auditors* (IAA), em Declaração de Posicionamento a respeito do papel da auditoria interna no suprimento de recursos para a atividade de auditoria interna, define-a da seguinte maneira:

A auditoria interna é uma atividade independente e objetiva de avaliação (*assurance*) e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. Ela auxilia uma organização a realizar seus objetivos a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança.

O *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI), seguindo entendimento análogo define a Auditoria Interna da seguinte forma:

É uma função da empresa e parte da própria estrutura da organização. Os auditores internos são pessoas com vínculos na própria estrutura hierárquica, prestando serviços de auditoria diretamente à empresa, entidade ou órgão em que trabalham, porém sempre com independência em suas opiniões. Em grandes empresas, é comum um departamento de auditoria interna, hierarquicamente ligado à Presidência, permitindo identificar com objetividade as deficiências ou falhas nos processos para fins de tomada de decisão.

Enquanto isso, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), traz nos itens 12.1.1.3 e 12.1.1.4 da NBC TI-01 – DA AUDITORIA INTERNA, aprovada pela Resolução nº. 986/03, de 21 de novembro de 2003, as seguintes definições:

12.1.1.3 - A Auditoria Interna compreende os exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações, metodologicamente estruturados para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controles internos integrados ao ambiente, e de gerenciamento de riscos, com vistas a assistir à administração da entidade no cumprimento de seus objetivos.

A atividade da Auditoria Interna está estruturada em procedimentos, com enfoque técnico, objetivo, sistemático e disciplinado, e tem por finalidade agregar valor ao resultado da organização, apresentando subsídios para o aperfeiçoamento dos processos, da gestão e dos controles internos, por meio

da recomendação de soluções para as não-conformidades apontadas nos relatórios.

Importante destacar que o controle interno difere da auditoria. Segundo Attie (1998), a auditoria interna equivale a um trabalho organizado de revisão e apreciação dos controles internos, normalmente, executado por um departamento especializado, ao passo que o controle interno se refere a procedimentos de organização adotados pela empresa.

Fazendo uma correlação entre todas as definições mencionadas observa-se, como na introdução desta peça que a auditoria interna está plenamente relacionada à consecução dos objetivos aos quais as entidades se propõem, sendo de vital importância para o ajuste de procedimentos e controles. Para tal, a auditoria necessita de utilizar técnicas específicas que estão elucidadas no item subsequente.

3.3 Testes e Procedimentos de Auditoria

Considerando-se diversas limitações que podem surgir ao longo de um trabalho de auditoria, tais como relação custo/benefício, impossibilidade de análise integral dos dados e operações da entidade auditada, entre outros, é necessário que se utilizem diversos testes para que possa ser suportada a opinião que se expressa no relatório do auditor.

Atualmente, considera-se a existência de dois tipos de teste, conforme visto a seguir:

- a) Testes de Observância (controle ou aderência), cujo objetivo é verificar se os controles internos estabelecidos pela administração estão em efetivo funcionamento e cumprimento; e
- b) Testes Substantivos (procedimentos substantivos), que visam a obtenção de evidências quanto a suficiência, exatidão e validação dos dados produzidos pelos sistemas da entidade auditada.

Para a realização dos referidos testes o auditor pode se utilizar de diversas técnicas, bem como de outras que caibam a cada caso específico. No quadro abaixo, adaptado pelo autor utilizando as definições retiradas da obra de William Attie (2011), buscou-se apresentar algumas das técnicas mais difundidas na atividade de auditoria:

Quadro 1 – Técnicas mais comuns em Auditoria

Exame Físico	Verificação in loco que deverá proporcionar ao auditor a formação de opinião quanto à existência física do objeto ou item examinado.
Confirmação	Implica a declaração formal e imparcial de pessoas independentes à empresa e que estejam habilitadas à confirmar informação de interesse do auditor.
Exame dos documentos originais	Exame de documentos que comprovem transações comerciais ou de controle.
Conferência de Cálculos	Voltado para constatação da adequação das operações aritméticas e financeiras.
Exame da Escrituração	Constatação da Veracidade das informações contábeis.
Investigação Minuciosa	Exame em profundidade da matéria auditada, que pode ser um documento, uma análise, uma informação obtida, entre outras.
Inquérito	Formulação de perguntas e obtenção de respostas satisfatórias.
Exame dos Registros Auxiliares	Utilizada de forma conjugada com outras técnicas para comprovar a veracidade do registro principal.
Correlação das Informações Obtidas	Relacionamento do Sistema Harmônico de Partidas dobradas.
Observação	Observar como um determinado processo ou procedimento está sendo executado por outros.

Fonte: Adaptado de ATTIE, 2011, p. 212-222.

Vistas algumas das mais destacadas técnicas de auditoria, é importante destacar que o auditor deve utilizá-las conjuntamente de modo a obter evidências robustas que suportem suas conclusões, trazendo credibilidade ao seu trabalho de asseguarção.

Porém não adiantaria que fossem realizados tais diversos procedimentos que sem que o auditor adotasse postura e atitudes condizentes com seu trabalho e posição na organização.

3.4 O Auditor Interno: Ética e Independência

Definição constante da obra Cook e Winkle (1983, p. 41), conceitua ética da seguinte maneira:

[...] é constituída por normas através das quais o indivíduo estabelece uma conduta pessoal adequada. Normalmente, isso leva em consideração as exigências impostas pela sociedade, pelos deveres morais e pelas consequências dos actos da pessoa. A ética profissional, nada mais é do que uma divisão especial da ética geral e nela o profissional recebe normas específicas de conduta em questões que reflectem a sua responsabilidade para com a sociedade, com os clientes e com outros membros de profissão, assim como para com a própria pessoa.

Após a apresentação da definição acima, é mister ressaltar que o auditor, além dos conhecimentos técnicos que inegavelmente deve possuir para que possa cumprir seu papel frente à sociedade, deve também atender aos requisitos éticos necessários para a condução de um trabalho independente e que inspire credibilidade em seu público alvo.

A ética de ser perseguida sem adaptações ou relaxamentos e deve estar presente em todas as relações do auditor, sejam elas internas ou externas à organização em que labutam.

Muitas vezes, a conduta adotada pode estar em consonância com os parâmetros de legalidade, porém pode fugir aos padrões éticos vigentes na sociedade. Em tais situações, tal conduta deve ser abandonada, buscando-se um comportamento que atenda tantos aos pressupostos legais quanto aos princípios éticos ora aceitos.

A Resolução nº 803/96 aprovou o Código de Ética Profissional do Contador que tem por objetivo fixar a forma pela qual se devem conduzir os Profissionais da Contabilidade, quando no exercício profissional e nos assuntos relacionados à profissão

e à classe. Tal código é de observância obrigatória para os auditores independentes, já que os mesmos devem ser contadores, e analogicamente pode ser utilizado para se extraírem algumas características indispensáveis ao auditor interno, como as seguintes:

a) Exercer a profissão com zelo, diligência, honestidade e capacidade técnica, observada toda a legislação vigente, em especial aos Princípios de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade, e resguardados os interesses de seus clientes e/ou empregadores, sem prejuízo da dignidade e independência profissionais;

b) Guardar sigilo sobre o que souber em razão do exercício profissional lícito, inclusive no âmbito do serviço público, ressalvados os casos previstos em lei ou quando solicitado por autoridades competentes;

c) Inteirar-se de todas as circunstâncias, antes de emitir opinião sobre qualquer caso;

d) Abster-se de interpretações tendenciosas sobre a matéria que constitui objeto de perícia, mantendo absoluta independência moral e técnica na elaboração do respectivo laudo;

e) Abster-se de expender argumentos ou dar a conhecer sua convicção pessoal sobre os direitos de quaisquer das partes interessadas, ou da justiça da causa em que estiver servindo, mantendo seu laudo no âmbito técnico e limitado aos quesitos propostos;

f) Considerar com imparcialidade o pensamento exposto em laudo submetido à sua apreciação; e

g) Abster-se de dar parecer ou emitir opinião sem estar suficientemente informado e munido de documentos.

Com vistas a atender os pressupostos elencados acima, entre outros, a *International Federation of Accountants* (IFAC), em seu Código de Ética, exigiu dos auditores o cumprimento dos seguintes princípios: integridade; competência e zelo profissional; objetividade, confidencialidade; e comportamento profissional.

Paralelamente aos princípios destacados, há necessidade do auditor emitir opinião independente acerca dos temas verificados. Attie (2011) destaca que o auditor deve ser absolutamente independente e imparcial na interpretação de tudo que lhe for apresentado, atestando, a cada dado, um pronunciamento conclusivo. A independência necessita orientar o trabalho do auditor no sentido da verdade, evitando interesses, conflitos, vantagens, sendo factual em suas afirmações. Seu trabalho precisa ser

encaminhado com observância às normas de auditoria e aos padrões e técnicas aplicáveis ao exercício de sua função, valendo-se, se for o caso, de opiniões de outras profissões técnicas quando o momento assim o exigir.

Ressalta-se que, de acordo com a NBC PA 290, tal independência deve abranger dois aspectos diferentes, quais sejam:

a) Independência de Pensamento - Não haver influência para concluir. Atuação com integridade, objetividade e ceticismo profissional; e

b) Aparência de Independência - Evitar fatos e circunstâncias que sejam tão significativos a ponto de que um terceiro com experiência, conhecimento e bom senso, provavelmente, concluiria, que a integridade, a objetividade ou o ceticismo profissional do auditor independente ficaram comprometidos.

Vistos tais pressupostos iniciais é possível concluir-se acerca da função da auditoria interna, das atividades desempenhadas e dos profissionais que atuam no ramo.

3.5 Considerações finais

Tendo sido apresentados os conceitos básicos acerca da atividade de Auditoria Interna, pode-se perceber a importância da mesma na gestão organizacional da atualidade, sendo de suma importância para avaliação e ajuste de condutas no que tange ao controle interno, auxiliando, conseqüentemente, no atingimento dos objetivos da entidade.

Adicionalmente, forma apresentados, em rol exemplificativo, alguns dos testes utilizados na auditoria que auxiliam o auditor a coletar evidências que embasaram as conclusões que são incluídas no relatório final de auditoria e que são levadas as instâncias decisórias.

Conforme visto, para que a auditoria atinja seus objetivos há necessidade de que os auditores disponham de diversas características que os habilitem para tal, sem as quais pode-se comprometer toda a atividade, gerando uma prática ineficaz e que não agregará valor para a organização.

Nos dias atuais, seguindo o que vem sendo realizado no ambiente privado, a auditoria interna vem ganhando grande relevância no meio público, sendo utilizada para o fortalecimento da governança e *accountability* no setor. No próximo capítulo passar-se-á à exposição do expressivo assunto.

4. A AUDITORIA INTERNA NO SETOR PÚBLICO

4.1 Introdução

A Constituição Federal de 1988 (CF/88), ao tratar sobre o controle público da República, nos seus artigos 70 e 74, dispôs o seguinte:

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

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

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

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

III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

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

A partir de tais preceitos emanados do texto constitucional vêm se desenvolvendo todo o arcabouço técnico e normativo da atividade de sistema controle interno, dentro do qual se encontra a atividade de Auditoria Pública Governamental.

Observando o que a doutrina leciona a respeito do tema, encontraram-se alguns fragmentos que endossam a importância da auditoria interna também no meio público, tal como ocorre no segmento privado. Marçola (2014) expõe que, diante da realidade atual nas organizações públicas, é necessário que a auditoria interna esteja presente para que os trabalhos realizados sejam executados da melhor forma possível e para que ocorra uma correta destinação e aplicações de recursos, em virtude de que a auditoria interna no âmbito governamental tem por objetivo supervisionar, normatizar, fiscalizar e avaliar o grau de confiabilidade dos controles internos instituídos como forma de instrumento de controle social na administração pública.

Seguindo linha de pensamento semelhante, retira-se de obra diversa o seguinte excerto:

Com as novas exigências legais, na administração pública, a auditoria interna auxilia os sistemas de controle interno com o intuito de alcançar os objetivos, previstos através de orientações e adequações para que se realize a obrigação da administração sem que se tenham danos em aspectos financeiros, patrimoniais e econômicos, representando “um elo fundamental nesta cadeia de confiabilidade: auditorias regulares são um importante meio de prevenir e detectar irregularidades em matérias financeiras” (Costa, Pereira e Blanco, 2006, p. 209).

Dada a importância do tema na atualidade, e sua colaboração para o incremento das práticas de transparência e da governança no setor público, faz-se mister elucidar um pouco os conceitos apresentados nas normas e na melhor doutrina.

4.2 Classificações da Auditoria Interna

Apesar de já revogada, a Instrução Normativa (IN) N° 01/2016, da Controladoria Geral da União (CGU), serve de base para o entendimento das atividades desempenhadas pela auditoria interna no setor público. De acordo com tal IN, auditoria classifica-se em:

a) auditoria de avaliação da gestão: esse tipo de auditoria objetiva emitir opinião com vistas a certificar a regularidade das contas, verificar a execução de contratos, acordos, convênios ou ajustes, a probidade na aplicação dos dinheiros públicos e na guarda ou administração de valores e outros bens da União ou a ela confiados, compreendendo, entre outros, os seguintes aspectos: exame das peças que instruem os processos de tomada ou prestação de contas; exame da documentação comprobatória dos atos e fatos administrativos; verificação da eficiência dos sistemas de controles administrativo e contábil; verificação do cumprimento da legislação pertinente; e avaliação dos resultados operacionais e da execução dos programas de governo quanto à economicidade, eficiência e eficácia dos destes.

b) auditoria de acompanhamento da gestão: realizada ao longo dos processos de gestão, com o objetivo de se atuar em tempo real sobre os atos efetivos e os efeitos potenciais positivos e negativos de uma unidade ou entidade federal,

evidenciando melhorias e economias existentes no processo ou prevenindo gargalos ao desempenho da sua missão institucional.

c) auditoria contábil: compreende o exame dos registros e documentos e na coleta de informações e confirmações, mediante procedimentos específicos, pertinentes ao controle do patrimônio de uma unidade, entidade ou projeto. Objetivam obter elementos comprobatórios suficientes que permitam opinar se os registros contábeis foram efetuados de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade e se as demonstrações deles originárias refletem, adequadamente, em seus aspectos mais relevantes, a situação econômico-financeira do patrimônio, os resultados do período administrativo examinado e as demais situações nelas demonstradas. Tem por objeto, também, verificar a efetividade e a aplicação de recursos externos, oriundos de agentes financeiros e organismos internacionais, por unidades ou entidades públicas executoras de projetos celebrados com aqueles organismos com vistas a emitir opinião sobre a adequação e fidedignidade das demonstrações financeiras.

d) auditoria operacional: consiste em avaliar as ações gerenciais e os procedimentos relacionados ao processo operacional, ou parte dele, das unidades ou entidades da administração pública federal, programas de governo, projetos, atividades, ou segmentos destes, com a finalidade de emitir uma opinião sobre a gestão quanto aos aspectos da eficiência, eficácia e economicidade, procurando auxiliar a administração na gerência e nos resultados, por meio de recomendações, que visem aprimorar os procedimentos, melhorar os controles e aumentar a responsabilidade gerencial. Este tipo de procedimento de auditoria consiste numa atividade de assessoramento ao gestor público, com vistas a aprimorar as práticas dos atos e fatos administrativos, sendo desenvolvida de forma tempestiva no contexto do setor público, atuando sobre a gestão, seus programas governamentais e sistemas informatizados.

e) Auditoria Especial: objetiva o exame de fatos ou situações consideradas relevantes, de natureza incomum ou extraordinária, sendo realizadas para atender determinação expressa de autoridade competente. Classificam-se nesse tipo os demais trabalhos de auditoria não inseridos em outras classes de atividades.

A partir de tais definições podem-se entender todas as tarefas necessárias ao bom desempenho da auditoria interna governamental. Porém, com a evolução das práticas da auditoria, foram adotados novos conceitos pelo setor público, fato que culminou com a adoção de um novo referencial teórico pelo órgão central de controle interno, a CGU.

4.3 A Instrução Normativa N° 03/2017

Atendendo os anseios nos movimentos de evolução e adoção das melhores práticas na área da Auditoria Interna, a Controladoria Geral da União publicou, no ano de 2017, a Instrução Normativa N° 03/2017, que logo em seu primeiro capítulo, diz o seguinte:

1. A auditoria interna governamental é uma atividade independente e objetiva de avaliação e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. Deve buscar auxiliar as organizações públicas a realizarem seus objetivos, a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos.

Observa-se, já nesta definição inicial, que há, atualmente dois vieses na condução de Auditoria Interna, sendo o primeiro ligado à avaliação da gestão pública e o segundo ligado ao exercício de uma atividade de consultoria, orientando o gestor público quanto as melhores práticas administrativas e as, cada vez maiores, exigências legais.

Na mesma linha do que foi apresentado no primeiro capítulo deste trabalho, tal IN apresenta os seguintes princípios fundamentais para a prática da auditoria governamental: integridade; proficiência e zelo profissional; autonomia técnica e objetividade; alinhamento às estratégias, objetivos e riscos da Unidade Auditada; atuação respaldada em adequado posicionamento e em recursos apropriados; qualidade e melhoria contínua; e comunicação eficaz. Tais princípios concedem sentido lógico e harmônico à atividade de auditoria e proporcionam-lhe eficácia.

4.3.1 O Modelo das Três Linhas de Defesa

A *The Federation of European Risk Management Associations* (FERMA) e a *European Confederation of Institutes of Internal Audit* (ECIIA), no ano de 2010, integrando e ampliando dos conceitos anteriormente apresentados pelo *The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO), desenvolveu um novo modelo que integra as atividades de controle interno às funções de supervisão,

gerenciamento de riscos e controles exercidos pelos responsáveis pela governança corporativa da empresa.

A FERMA/ECIIA (2010) mencionou que a auditoria interna deve prover uma segurança objetiva ao conselho de administração e aos responsáveis pela governança sobre a forma como os riscos são entendidos e gerenciados, além de recomendar soluções para a melhoria da governança, a gestão de riscos e a estrutura da organização.

O IIA, visualizando a importância que o modelo ora apresentado atingiu a nível global, passou a adotá-lo como referência, incluindo-o em Declaração de Posicionamento, emanada no ano de 2013, com a seguinte representação:

Figura 1: O Modelo das Três Linhas de Defesa



Fonte: IIA (2013, p.2)

O modelo graficamente apresentado foi adicionado de maneira léxica à IN 03/2017, seguindo os mesmos conceitos e entendimentos utilizados pelo IIA, FERMA e ECIIA. O quadro abaixo apresenta o referido modelo adaptado à realidade do setor público brasileiro:

Quadro 2 - As Três Linhas de Defesa de acordo com a IN 03/2017

<p>1ª Linha de Defesa</p>	<ul style="list-style-type: none"> - A primeira linha de defesa é responsável por identificar, avaliar, controlar e mitigar os riscos, guiando o desenvolvimento e a implementação de políticas e procedimentos internos destinados a garantir que as atividades sejam realizadas de acordo com as metas e objetivos da organização; - A primeira linha de defesa contempla os controles primários, que devem ser instituídos e mantidos pelos gestores responsáveis pela implementação das políticas públicas durante a execução de atividades e tarefas, no âmbito
----------------------------------	--

	<p>de seus macroprocessos finalísticos e de apoio; e</p> <ul style="list-style-type: none">- De forma a assegurar sua adequação e eficácia, os controles internos devem ser integrados ao processo de gestão, dimensionados e desenvolvidos na proporção requerida pelos riscos, de acordo com a natureza, a complexidade, a estrutura e a missão da organização.
2ª Linha de Defesa	<ul style="list-style-type: none">- As instâncias de segunda linha de defesa estão situadas ao nível da gestão e objetivam assegurar que as atividades realizadas pela primeira linha sejam desenvolvidas e executadas de forma apropriada;- Essas instâncias são destinadas a apoiar o desenvolvimento dos controles internos da gestão e realizar atividades de supervisão e de monitoramento das atividades desenvolvidas no âmbito da primeira linha de defesa, que incluem gerenciamento de riscos, conformidade, verificação de qualidade, controle financeiro, orientação e treinamento; e- Os Assessores e Assessorias Especiais de Controle Interno (AECI) nos Ministérios integram a segunda linha de defesa e podem ter sua atuação complementada por outras estruturas específicas definidas pelas próprias organizações.
3ª Linha de Defesa	<ul style="list-style-type: none">- A terceira linha de defesa é representada pela atividade de auditoria interna governamental, que presta serviços de avaliação e de consultoria com base nos pressupostos de autonomia técnica e de objetividade;- A atividade de auditoria interna governamental deve ser desempenhada com o propósito de contribuir para o aprimoramento das políticas públicas e a atuação das organizações que as gerenciam. Os destinatários dos serviços de avaliação e de consultoria prestados pelas Unidades de Auditoria Interna Governamentais (UAIG) são a alta administração, os gestores das organizações e entidades públicas federais e a sociedade;- As UAIG devem apoiar os órgãos e as entidades do Poder Executivo Federal na estruturação e efetivo funcionamento da primeira e da segunda linha de defesa da gestão, por meio da prestação de serviços de consultoria e avaliação dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controles internos;- No âmbito da terceira linha de defesa, a SFC e as Ciset exercem a função de auditoria interna governamental de forma concorrente e integrada com as Audin, onde existirem.

Fonte: Adaptado da Instrução Normativa nº 03/2017, da CGU.

4.3.2 Gerenciamento de Riscos na Auditoria Interna

No escopo das atividades da terceira linha de defesa, apresentada pela IN 03/2017 encontra-se o processo de gerenciamento de riscos que se prestará pela verificação da adequação e suficiência dos mecanismos de gestão de riscos, eficácia da gestão dos principais riscos e pela conformidade das atividades executadas em relação à política de gestão de riscos da organização. Neste mesmo íterim, a instrução apresenta algumas atividades desenvolvidas pela UAIG, conforme abaixo:

74. Compete à UAIG avaliar a eficácia e contribuir para a melhoria do processo de gerenciamento de riscos da Unidade Auditada, observando se, nesse processo: a) riscos significativos são identificados e avaliados; b) respostas aos riscos são estabelecidas de forma compatível com o apetite a risco da Unidade Auditada; e c) informações sobre riscos relevantes são coletadas e comunicadas de forma oportuna, permitindo que os responsáveis cumpram com as suas obrigações.

75. A UAIG deve avaliar, em especial, as exposições da Unidade Auditada a riscos relacionados à governança, às atividades operacionais e aos sistemas de informação. Nessa avaliação, deve ser analisado se há comprometimento: a) do alcance dos objetivos estratégicos; b) da confiabilidade e da integridade das informações; c) da eficácia e da eficiência das operações e programas; d) da salvaguarda de ativos; e e) da conformidade dos processos e estruturas com leis, normas e regulamentos internos e externos.

4.3.3 Avaliação versus Consultoria

Atendendo à nova dinâmica incluída nas atividades inerentes à Auditoria Interna a mesma deixou de realizar apenas trabalhos de avaliação e asseguarção, passando a ser incumbida de atividades de gerenciamento de riscos, já apresentadas neste trabalho, e, além disso, passou a apresentar serviços de consultoria para a própria organização da qual faz parte.

Com intuito de que sejam divergidos os conceitos de avaliação e consultoria, no âmbito da Auditoria Interna Governamental, a IN 03/2017 deixou claro que os serviços de avaliação compreendem a análise objetiva de evidências pelo auditor interno governamental com vistas a fornecer opiniões ou conclusões em relação à execução das metas previstas no plano plurianual; à execução dos programas de governo e dos orçamentos da União; à regularidade, à economicidade, à eficiência e à eficácia da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e nas entidades da Administração Pública; e à regularidade da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado.

Enquanto isso, no que tange aos serviços de consultoria, os mesmos representam atividades de assessoria e aconselhamento, realizados a partir da solicitação específica dos gestores públicos. Os serviços de consultoria devem abordar assuntos estratégicos da gestão, como os processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos e ser condizentes com os valores, as estratégias e os objetivos da Unidade

Auditada. Ao prestar serviços de consultoria, a UAIG não deve assumir qualquer responsabilidade que seja da Administração.

4.4 Considerações finais

Após a apresentação de tais conceitos e normativos referentes à Auditoria Interna Governamental, percebe-se que é cada vez maior o alinhamento da mesma às práticas adotadas no setor privado. Tais práticas encontram-se em constante evolução e, caso não haja a qualificação e gestão do conhecimento adequados a Auditoria não poderá ser usada para os objetivos para os quais se propõe.

Ademais, conforme apresentado, a auditoria interna não é mais vista como um trabalho de mera verificação de conformidade, sendo expandida para importante ferramenta que auxiliará no aperfeiçoamento da governança no setor público, bem como na melhor gestão e transparência da máquina estatal.

Faz-se mister mencionar que, desde a CF/88, tais atividades de controles externos e internos, vêm ganhando cada vez mais espaço da esfera governamental, sendo expandidas suas funcionalidades e objetivos.

Por fim, não há como imaginar a atividade estatal sem tais controles, sendo importante para entendê-los a elucidação dos conceitos latentes no setor público, de governança e *accountability*, sobre os quais se discorreu nos capítulos subsequentes deste trabalho.

5. PARÂMETROS DE GOVERNANÇA CORPORATIVA

5.1 Introdução

Diversas fontes de pesquisa divergem quando o assunto é definir o termo governança, não havendo doutrina sedimentada acerca do instituto. Há aqueles que entendem que a governança é intrínseca ao setor público em face da proximidade gráfica de tal palavra com o termo governo. Porém tal instituto faz parte do cotidiano dos negócios privados, como pode depreender-se em Santos (1997, p. 341), que cita que “o conceito (de governança) não se restringe, contudo, aos aspectos gerenciais e administrativos do Estado, tampouco ao funcionamento eficaz do aparelho de Estado”.

A governança é a política geral com que se conduzem as atividades de uma organização, seja ela pública ou privada, traçando diretrizes e um planejamento estratégico que conduzirão o ente ao objetivo almejado.

Peters (2013, p. 28) destaca que “o termo governança tem sido usado frequentemente tanto no discurso acadêmico quanto em discussões comuns sobre como o setor público, e outras instituições, se administram e como administram suas relações com a sociedade mais ampla”.

O tema governança não é uma expressão que começou a ser utilizada e desenvolvida recentemente. Osborne (2010, apud DOS SANTOS, 2014) afirma que governança não é uma expressão recente, pois o termo traz consigo uma relevante bagagem teórica e/ou ideológica. Ainda segundo o autor, os críticos diferenciam três escolas de governança na literatura: (i) governança corporativa (GC) – focada nos sistemas internos e processos que orientam o rumo e accountability das organizações; (ii) “boa” governança – associada a elaboração de manuais e códigos de governança; e (iii) governança pública – relacionada com a participação da sociedade no processo de implementação de políticas públicas e de melhoria da prestação de serviços públicos.

5.2 Conceitos Básicos da Governança Corporativa

Na literatura especializada e também no ambiente empresarial podem ser encontradas diversas definições que apresentam o tema da GC sob diferentes óticas, porém sempre convergindo em um sentido único. Destacaram-se algumas no decorrer deste trabalho para que fosse elucidado tal aspecto.

5. PARÂMETROS DE GOVERNANÇA CORPORATIVA 24

De acordo com a Comissão de Valores Imobiliários (CVM), a “Governança Corporativa é o conjunto de práticas que tem por finalidade aperfeiçoar o desempenho de uma companhia, ao proteger todas as partes interessadas como, investidores, empregados e credores, facilitando o acesso ao capital”.

Em descrição um pouco mais minuciosa, Hebert Steinberg (2003, p. 18) menciona o seguinte:

Na definição usual, constitui o conjunto de práticas e de relacionamentos entre acionistas e cotistas, conselho de administração, diretoria executiva, auditoria independente e conselho fiscal com a finalidade de aprimorar o desempenho da empresa e facilitar o acesso ao capital. Já existe consenso sobre o fato de que quanto maior o valor da empresa, mais facilmente se externa cidadania e o envolvimento dos *stakeholders* (públicos de interesse). Há quem resuma tudo isso numa frase: criar um ambiente de controle, dentro de um modelo balanceado de distribuição do poder.

O Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC), no Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa (5ª Revisão), apresenta o seguinte conceito para a GC:

Governança corporativa é o sistema pelo qual as empresas e demais organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo os relacionamentos entre sócios, conselho de administração, diretoria, órgãos de fiscalização e controle e demais partes interessadas.

As boas práticas de governança corporativa convertem princípios básicos em recomendações objetivas, alinhando interesses com a finalidade de preservar e otimizar o valor econômico de longo prazo da organização, facilitando seu acesso a recursos e contribuindo para a qualidade da gestão da organização, sua longevidade e o bem comum.

O mesmo precursor instituto, ao detalhar o assunto, apresentou os seguintes conceitos para os princípios mencionados:

Quadro 3 - Princípios Básicos da Governança Corporativa

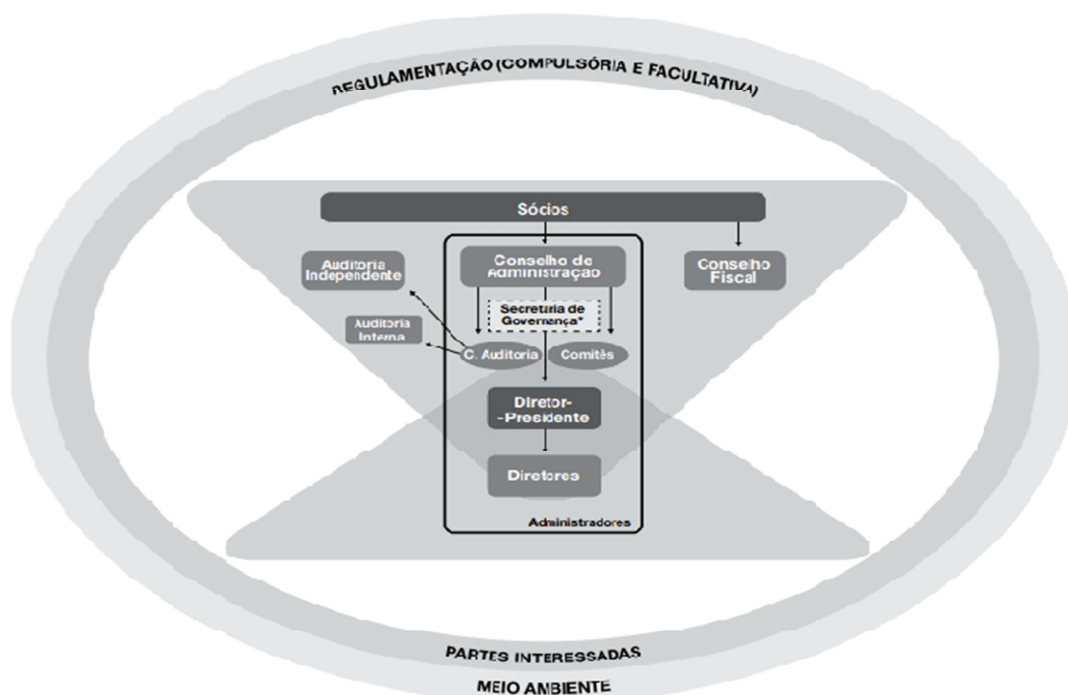
Transparência	Consiste no desejo de disponibilizar para as partes interessadas as informações que sejam de seu interesse e não apenas aquelas impostas por disposições de leis ou regulamentos. Não deve
----------------------	--

	restringir-se ao desempenho econômico-financeiro, contemplando também os demais fatores (inclusive intangíveis) que norteiam a ação gerencial e que condizem à preservação e à otimização do valor da organização.
Equidade	Caracteriza-se pelo tratamento justo e isonômico de todos os sócios e demais partes interessadas (<i>stakeholders</i>), levando em consideração seus direitos, deveres, necessidades, interesses e expectativas.
Prestação de Contas (Accountability)	Os agentes de governança devem prestar contas de sua atuação de modo claro, conciso, compreensível e tempestivo, assumindo integralmente as consequências de seus atos e omissões e atuando com diligência e responsabilidade no âmbito dos seus papéis.
Responsabilidade Corporativa	Os agentes de governança devem zelar pela viabilidade econômico-financeira das organizações, reduzir as externalidades negativas de seus negócios e suas operações e aumentar as positivas, levando em consideração, no seu modelo de negócios, os diversos capitais (financeiro, manufaturado, intelectual, humano, social, ambiental, reputacional, etc.) no curto, médio e longo prazos.

Fonte: Adaptado de Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa (IBGC).

Todas as definições e princípios citados não devem ser incumbência de setores específicos de uma organização, havendo a necessidade de fazerem parte de um esforço conjunto que gere um efeito catalisador de todos os valores éticos e profissionais desejados. A figura a seguir representa toda a estrutura e sistema que a GC deve contemplar:

Figura 2: Contexto e Estrutura do Sistema de Governança Corporativa



Fonte: Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa (IBGC).

5.3 A Evolução da Governança Corporativa no Brasil e no Mundo

5.3.1 Um breve histórico da Governança Corporativa no Mundo

O referencial bibliográfico estudado, bem como o próprio IBGC, ao apresentar o histórico da GC no mundo, apontou os eventos descritos no quadro abaixo, como principais nesta jornada:

Quadro 4 - Principais eventos relacionados à Governança Corporativa no Mundo

ANO	PAÍS	EVENTOS
1932	EUA	- Berle e Means identificaram o Conflito de Agência.
1976	EUA	- Jensen e Meckling Publicaram estudos que convencionaram chamar de problema de agente-princípio.
1992	Inglaterra	Sir. Adrian Cadbury publicou, como resposta a diversos escândalos financeiros registrados no mercado corporativo e financeiro da Inglaterra do final dos anos 1980, o Relatório Cadbury, considerado o primeiro código de boas práticas de governança.
	EUA	General Motors divulgou suas “Diretrizes de Governança Corporativa”, que foi o primeiro de vários códigos de governança elaborados por empresas para atrair investidores.

5. PARÂMETROS DE GOVERNANÇA CORPORATIVA 27

1994	EUA	O <i>California Public Employees Retirement System</i> (CALPES), um dos maiores fundos de pensão do mundo, realizou uma pesquisa sobre GC e constatou que mais da metade das 300 maiores companhias dos EUA tinha manuais de GC.
1995	França	Ocorreu a publicação do Relatório Vienot, marco para discussões sobre GC.
1997	Alemanha	Criação do Neur Markt.
	Japão	A Federação Japonesa das Organizações Econômicas lançou um relatório com recomendações sobre GC.
	Ásia	Ocorrência de grande crise asiática devido, principalmente, as más práticas de GC.
1998	Inglaterra	Comitê Hampel lança o Combined Code
	Japão	O Comitê de Governança Corporativa do Japão publicou “Os Princípios da Governança Corporativa – Uma Visão Japonesa”, que baseou-se no “Combined Code”, porém com diretrizes mais modestas.
1999	França	Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) publicou o “Principles of Corporate Governance”, contendo diretrizes e recomendações para boas práticas de governança.
2000	América Latina	Os países da América Latina realizaram mesa redonda sobre Governança, gerando um relatório com as conclusões atendendo as peculiaridades de cada região.
	EUA	O Banco Mundial e McKinsey divulgaram que os investidores estão dispostos a pagar mais por empresas com sistema de governança estruturado.
2001	EUA	Foi amplamente divulgada uma grande fraude contábil na Enron, expondo diversas falhas de governança. Após tal acontecimento, diversas empresas norte-americanas foram obrigadas a refazer suas demonstrações financeiras. Além disso, a empresa de auditoria Arthur Andersen cessou suas atividades, após ser acusada de obstruir os trabalhos da justiça, no caso Enron.
2002	EUA	Aprovada a Lei Sarbanes-Oxley (SOX), em resposta aos escândalos corporativos envolvendo grandes empresas americanas (Enron, Worldcom, Tyco, entre outras). Paralelamente, a Bolsa de Valores de Nova Iorque aprova os requisitos de GC aprovados pela Securities and Exchange Commission (SEC), como condição para listagem.
2003	EUA	A Nasdaq anuncia exigências semelhantes à Bolsa de Nova Iorque.
	Europa	Surge o primeiro de vários escândalos, relacionados à GC, na Europa Continental, sendo lançados na Inglaterra e na Alemanha novos códigos.
2005	EUA	A OCDE lançou documento contendo diretrizes de boa governança para empresas de controle estatal.
2006	EUA	O escândalo, conhecido como options backdating, causa a demissão de mais de 50 CEOs e conselheiros nos EUA.
2008	Mundo	Uma grande crise financeira que atinge diversos países evidencia problemas de gestão de riscos e o papel dos conselhos de administração.

2009	EUA	Ostrom e Williamson recebem o Nobel e Economia por estudos relacionados à Governança.
------	-----	---

Fonte: Adaptado do site <https://www.ibgc.org.br/governanca/origens-da-governanca/li-nhadotempo>

Observando-se todos os fatos supracitados, pode-se chegar a conclusão que a evolução dos conceitos e aplicações da GC decorreu das necessidades de transparência e gestão apresentadas pelas organizações, com o crescimento dos mercados e da utilização de financiamentos externos. Tudo isso, tornou premente a necessidade de um sistema que suportasse toda esta estrutura, sendo capaz de concorrer no novo mercado, sem, no entanto, deixar de lado os princípios éticos e de controle que deveriam reger a relação entre os investidores e a administração.

No Brasil, apesar de um pouco mais tardio, não foi muito diferente o ciclo de desenvolvimento do conceito Governança Corporativa, conforme está apresentado no próximo item deste trabalho.

5.3.1 Um breve histórico da Governança Corporativa no Brasil

Nos idos da década de 70, percebeu-se que o mercado acionário seria um importante vetor de investimentos que traria desenvolvimento ao país. Para regular tal mercado bem como proporcionar maior segurança aos investidores interessados foi necessário que se proviessem leis e organismos que cuidassem desta álea. Neste contexto, foram editadas as leis nº 6.385/76 e nº 6.404/76, que criaram a Comissão de Valores Mobiliários e regularam as sociedades anônimas, respectivamente.

Corroborando com o ponto de vista observado quanto aos primórdios da GC no Brasil, Carvalho (2002, p. 25) mencionou que:

O estado da Governança Corporativa no Brasil pode ser mais bem compreendido à luz do modelo do mercado acionário, que data do início dos anos 1970. Até então o mercado acionário era bastante desregulado.

Tratando-se um pouco da legislação supracitada, a Lei nº 6.385/76, conforme dito acima, dispõe sobre o mercado de títulos e valores mobiliários e criou a CVM, sendo a última responsável por regular as empresas que quisessem negociar ações em bolsa, bem como exigir diversas práticas relacionadas à transparência e divulgação de informações contábeis, financeiras e econômicas pelas mesmas.

Já a Lei nº 6.404/76, também conhecida como Lei das S.A., veio para fortalecer e uniformizar as regras que seriam estabelecidas pela CVM, convergindo com as práticas que estavam sendo utilizadas no mercado acionário a nível mundial.

Assim, observa-se que já nessa época começou a haver uma preocupação com a GC nas empresas brasileiras, fato que foi ganhando força com o passar dos anos.

Em 1995, após anos de debates e ações no Brasil, que apesar de não terem uma ampla base teórica ou voltada para o estudo da GC, contribuíram para o seu desenvolvimento, foi criado o Instituto Brasileiro de Conselheiros de Administração (IBCA), que mais tarde viria a tornar-se o IBCG, uma referência no estudo da GC no país.

Em 1999, o já nomeado IBCG, lançou o Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa, que se concentrou no papel do Conselho de Administração e seu funcionamento, sendo considerado o primeiro código brasileiro sobre GC. Neste mesmo ano, a CVM editou a Instrução Normativa nº 299, sobre ofertas públicas, e rodízio de auditorias, ações que reforçavam o caráter de controle e transparência sobre as companhias de capital aberto.

Em 2000, reforçando a importância e o momento que passava a GC no Brasil, a Bolsa de Valores do Estado de São Paulo (BOVESPA), que classificava as empresas que nela operavam segundo níveis de GC em suas administrações. Neste mesmo interim, foi criado o Índice de Governança Corporativa (IGC), cujo objetivo era medir o desempenho de uma carteira composta por ações de empresas que apresentem bons níveis de GC.

Em 2008, ocorreu grande escândalo contábil no Grupo AGRENCO, ocasionando a prisão de parte de seus administradores, expondo falhas na governança de grandes organizações do mercado brasileiro. Em 2009, a CVM lançou importante Instrução, na qual passou a exigir aumento no nível de informações prestadas pelas companhias.

Nos anos de 2010 e 2011, foi observado um importante movimento de convergência das práticas contábeis às normas contábeis internacionais, o que reforçaria os atributos de comparabilidade e transparência disponibilizados pelas empresas nacionais. Neste mesmo entendimento de controle e transparência, foi editada a Lei de Acesso à Informação, que mostra que o setor público também estava caminhando em práticas que reforçavam a GC estatal.

Outro importante mandamento legal nesta evolução da GC foi edição, no ano de 2014, da Lei Anticorrupção, que pressionou as companhias a melhorarem seus instrumentos de *compliance*.

Como se pode observar por este breve histórico, no Brasil, assim como em outras regiões do globo, a GC, foi e está sendo influenciada por amplo conjunto de forças externas e internas, as quais interferem nos valores, nos princípios e nos modelos efetivamente praticados.

5.3 Considerações finais

Diante do embasamento conceitual exposto, busca-se com o quadro abaixo, adaptado da obra de Rossetti e Andrade (2012) colocar de forma sintética e elucidativa os conceitos de GC abordados:

Quadro 5 - Conceitos de GC: Uma Tentativa de Síntese.

DA DIVERSIDADE À SÍNTESE	EXPRESSÕES-CHAVE E CONCEITOS ALTERNATIVOS	
ABRANGÊNCIA E DIVERSIDADE DAS CATEGORIAS CONCEITUAIS	VALORES	Sistema de valores que rege as corporações, em suas relações internas e externas.
	DIREITOS	Sistema de gestão que visa preservar e maximizar o máximo retorno total de longo prazo dos proprietários, assegurando justo tratamento aos minoritários e a outros grupos de interesse.
	RELAÇÕES	Práticas de relacionamento entre acionistas, conselhos e direção executiva, objetivando maximizar o desempenho da organização.
	GOVERNO	Sistema de governo, gestão e controle das empresas que disciplina suas relações com todas as partes interessadas em seu desempenho.
	PODER	Sistema e estrutura de poder que envolve a definição da estratégia, as operações, a geração de valor e a destinação dos resultados.
	NORMAS	Conjunto de instrumentos, derivados de estatutos legais e de regulamentos que objetiva a excelência da gestão e a observância dos direitos de <i>stakeholders</i> que serão afetados pelas decisões dos gestores.
	Partindo de uma concepção que define sua abrangência, a governança corporativa é um conjunto de princípios, propósitos, processos e práticas que rege o sistema de poder e os mecanismos	

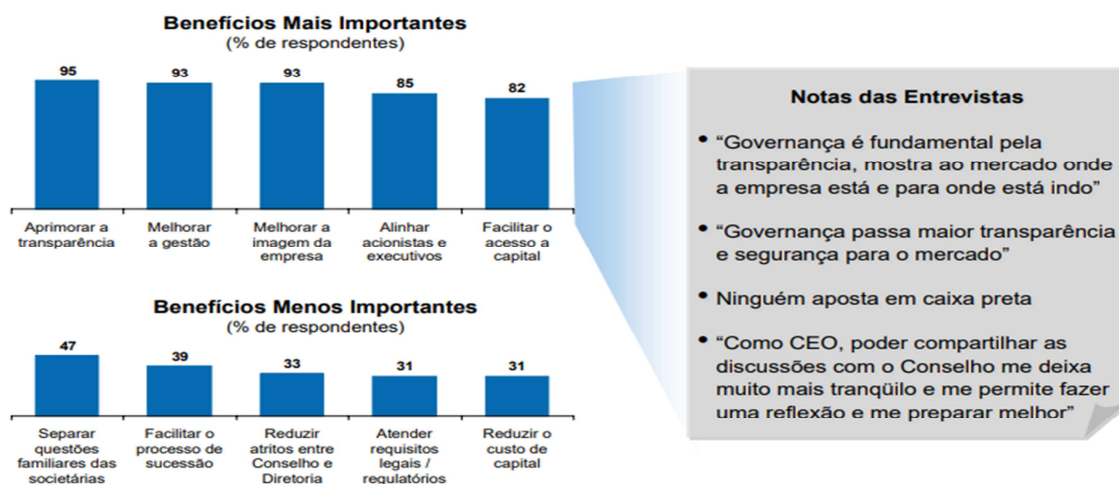
<p>UMA TENTATIVA DE SÍNTESE CONCEITUAL</p>	<p>de gestão das empresas, abrangendo: -propósitos dos proprietários; -sistema de relações proprietários-conselho-direção; -maximização do retorno total dos proprietários, minimizando oportunismos conflitantes com este fim; -sistema de controle e de fiscalização das ações dos gestores; -sistema de informações relevantes e de prestação de contas às partes interessadas nos resultados corporativos; e - sistema guardião dos ativos tangíveis e intangíveis das companhias.</p>
--	--

Fonte: Adaptado de ROSSETTI e ANDRADE (2012, p. 141).

Após tal síntese, pode-se compreender a grande importância que uma GC desenvolvida pode ter para o sucesso das organizações, fato que vem sendo reconhecido há algum tempo pela alta administração da empresa, conforme pode ser depreendido de pesquisa realizada no ano de 2010 pelo IBGC, apresentada abaixo:

Figura 3: Benefícios da Governança Corporativa

Os principais benefícios percebidos da Governança estão associados à transparência, imagem e gestão das empresas



Fonte: Panorama da Governança Corporativa no Brasil, IBCG (2010).

Somente após a apresentação de tal quadro síntese e dos benefícios compreendidos sobre a GC, pode-se introduzir a evolução de tais conceitos no âmbito da Administração Pública Brasileira, assunto sobre o qual se discorre no próximo capítulo deste trabalho.

Por óbvio, ao transbordar o quadro acima para o setor público há que serem feitas algumas adaptações, como por exemplo, os proprietários devem ser vistos como

5. PARÂMETROS DE GOVERNANÇA CORPORATIVA 32

os cidadãos, maximização do retorno total deve ser visto na melhoria dos serviços prestados á sociedade, os ativos se referirão ao patrimônio público, entre outras da mesma natureza que sejam necessárias, com poderá ser observado mais adiante.

6. OS CONCEITOS DE GOVERNANÇA NO SETOR PÚBLICO E AS ABORDAGENS DA ACCOUNTABILITY

6.1 Introdução

Após a explanação realizada no capítulo antecedente, é nítida a observação que a disseminação e desenvolvimento da Governança Corporativa deu-se, paralelamente, ao crescimento e ao aperfeiçoamento das práticas de gestão adotadas no setor privado. Porém, tal conceito não se desenvolveu apenas no ambiente corporativo, sendo trazido, amplamente, para o meio público, apoiando, principalmente, no desenvolvimento institucional, no controle social e na otimização do gasto público.

Neste contexto, o IFAC desenvolveu relevante estudo, chamado de “*Governance in the public sector*”, no qual apresentou três princípios como fundamentais para a governança no setor público, quais sejam:

- a) *Openness* (Transparência): requerido para assegurar que as partes interessadas (sociedade) possam ter confiança no processo de tomada de decisão e nas ações das entidades do setor público, na sua gestão e nas pessoas que nela trabalham;
- b) *Integrity* (Integridade): compreende procedimentos honestos e perfeitos. É baseada na honestidade, objetividade, normas de propriedade, proibidade na administração dos recursos públicos e na gestão da instituição;
- c) *Accountability* (responsabilidade de prestar contas): as entidades do setor público e seus indivíduos são responsáveis por suas decisões e ações, incluindo a administração dos recursos públicos e todos os aspectos de desempenho e, submetendo-se ao escrutínio externo apropriado.

Além de tais princípios, também foram apresentadas na mesma obra as dimensões que as entidades da administração pública devem adotar:

- a) Padrões de comportamento: como a administração da entidade exercita a liderança e determina os valores e padrões da instituição, como define a cultura da organização e o comportamento de todos os envolvidos;
- b) Estruturas e processos organizacionais: como a cúpula da administração é designada e organizada dentro da instituição, como as responsabilidades são definidas e como elas são asseguradas;

c) Controle: a rede de vários controles estabelecidos pela cúpula administrativa da organização no apoio ao alcance dos objetivos da entidade, da efetividade e eficiência das operações, da confiança dos relatórios internos e externos, da complacência com as leis aplicáveis, regulamentações e políticas internas; e

d) Relatórios externos: como a cúpula da organização demonstra a prestação de contas da aplicação do dinheiro público e seu desempenho.

Percebe-se que tais práticas estão alinhadas ao que é perseguido no setor público, o que nem sempre ocorreu durante a evolução do setor público brasileiro. Para entender-se tal evolução, no presente capítulo será apresentado um breve histórico da administração pública brasileira, culminando em seu momento atual com práticas de governança e accountability amplamente arraigadas e difundidas.

6.2 A Administração Pública brasileira: Um breve histórico

6.2.1 Período Patrimonialista

Desde o início do domínio português no Brasil, com a instituição das Capitânicas Hereditárias e, após, com a vinda da Família Real, o período do Império e o início do período republicado, a administração pública era dominada por práticas patrimonialistas e clientelistas, sendo a política do país controlada por grupos oligárquicos, principalmente de Minas Gerais e São Paulo.

Desta maneira, o Estado brasileiro era dominado por uma elite que garantia privilégios indevidos dentro da máquina do governo para seus aliados e familiares, estando a maior parte da população excluída.

6.2.2 A Era Vargas e o DASP

Com a ascensão de Getúlio Vargas em 1930, houve uma busca pelo desenvolvimento interno da economia e por alternativas econômicas à dependência internacional do país, voltando-se então para o mercado interno através de incentivos à industrialização e da modernização da máquina estatal. Neste ínterim, o velho modelo patrimonialista da administração pública não seria mais adequado a atender uma economia industrial em franco desenvolvimento, que atingia alta complexidade e

competitividade. É nesse contexto que foi criado o Conselho Federal do Serviço Público Civil, em 1936, depois transformado, em 1938, no Departamento Administrativo do Serviço Público (DASP). De acordo com Lustosa da Costa (2008, p. 845):

O Dasp foi efetivamente organizado em 1938, com a missão de definir e executar a política para o pessoal civil, inclusive a admissão mediante concurso público e a capacitação técnica do funcionalismo, promover a racionalização de métodos no serviço público e elaborar o orçamento da União.

Segundo o mesmo Lustosa da Costa (ibid., p. 846), foi a primeira tentativa sistemática de superar o modelo patrimonialista na administração pública brasileira:

A reforma administrativa do Estado Novo foi, portanto, o primeiro esforço sistemático de superação do patrimonialismo. Foi uma ação deliberada e ambiciosa no sentido da burocratização do Estado brasileiro, que buscava introduzir no aparelho administrativo do país a centralização, a impessoalidade, a hierarquia, o sistema de mérito, a separação entre o público e o privado. Visava constituir uma administração pública mais racional e eficiente, que pudesse assumir seu papel na condução do processo de desenvolvimento [...].

Desta forma, os principais objetivos do DASP eram: a racionalização de métodos, processos e procedimentos; a definição da política de recursos humanos, de compra de materiais e finanças e a centralização e reorganização da administração pública federal.

Com a introdução do modelo burocrático na administração pública brasileira, promovida pelo DASP, fortaleceu-se o princípio da meritocracia, em que os servidores passaram a ser selecionados mediante concurso público e promoção baseada em avaliações de desempenho.

Apesar da tentativa, as mudanças não alcançaram toda a administração pública. Para determinandas carreiras foram introduzidos os concursos públicos, promoção por mérito e salários adequados. Ou seja, carreiras consideradas estratégicas para o sucesso do novo Estado eram valorizadas – tendo treinamento adequado, garantias legais e salários competitivos. Entretanto, outras carreiras de nível mais baixo continuaram sob

as égides patrimonialistas e clientelistas, com nomeações políticas, salários defasados e promoções somente por tempo de serviço. A burocracia convivia com o patrimonialismo.

Percebeu-se então que o modelo burocrático, que nem tinha sido completamente instalado em toda a administração pública, mostrava-se inadequado para uma sociedade cada vez mais complexa e para um país de dimensões continentais, com realidades muito diferentes dentro de um mesmo território. Desta forma, começou a se formar um consenso de que o modelo burocrático deveria ser reformado, o que ocorreu em 1967, com Decreto-lei nº 200/67.

6.2.3 O Decreto-Lei N° 200/1967

A reforma de 1967 surgiu como uma resposta às dificuldades que a máquina pública tinha com o modelo burocrático que vinha desde o início do governo de Getúlio Vargas. De acordo com Silva (2010, p. 66), a reforma de 1967 introduziu na administração pública procedimentos gerenciais típicos do setor privado, abriu espaço para a participação do capital privado em sociedades de economia mista e esvaziou um dos emblemas do Estado populista, o Departamento Administrativo do Serviço Público (DASP). Desta forma, os proponentes da reforma se baseavam em uma noção de que haveria uma defasagem cada vez maior entre as demandas de um país em desenvolvimento e as capacidades da máquina pública. A excessiva centralização do governo e a falta de planejamento tornavam a administração pública ineficaz, ineficiente e irresponsável.

A partir de tal mandamento, o planejamento passou a ser encarado como uma condição imprescindível para que a Administração Pública alcançasse uma maior racionalidade em seus programas e ações.

Outro aspecto importante foi a inclusão da descentralização e do planejamento como princípios da Administração Pública. De acordo com o Decreto Lei nº 200:

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

I - Planejamento.

II - Coordenação.

III - Descentralização.

IV - Delegação de Competência.

V - Contrôle.

Portanto, esta reforma foi uma tentativa de se superar a rigidez do modelo burocrático e é considerada por alguns autores como a primeira iniciativa da administração gerencial no Brasil. Foi sem dúvida uma reforma pioneira, que trazia aspectos ligados à descentralização administrativa, ao planejamento e à autonomia, buscando mais agilidade e eficiência da máquina pública.

De acordo com o Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado (PDRAE):

A reforma operada em 1967 pelo Decreto-Lei 200, entretanto, constitui um marco na tentativa de superação da rigidez burocrática, podendo ser considerada como um primeiro momento da administração gerencial no Brasil. Mediante o referido decreto-lei, realizou-se a transferência de atividades para autarquias, fundações, empresas públicas e sociedades de economia mista, a fim de obter-se maior dinamismo operacional por meio da descentralização funcional. Instituíram-se como princípios de racionalidade administrativa o planejamento e o orçamento, o descongestionamento das chefias executivas superiores (desconcentração/descentralização), a tentativa de reunir competência e informação no processo decisório, a sistematização, a coordenação e o controle.

Apesar dos esforços empreendidos, a reforma administrativa embutida no Decreto-Lei nº 200/1967 fracassou. A crise política do regime militar, que se iniciou nos anos 70, agravou ainda mais a situação da administração pública, na medida em que a burocracia estatal é restou identificada com o sistema autoritário em vigor.

6.2.4 A Constituição Federal de 1988

Com a redemocratização, o poder político voltou a se descentralizar, aumentando o rol de competências e a força política dos governos estaduais e, até mesmo, das prefeituras, o que levou a grandes mudanças na estrutura estatal por ocasião da Constituinte de 1988.

A Constituição Federal de 1988, concebida em um ambiente de crise econômica, trouxe de volta à vida política personagens que tinham sido perseguidos, e refletiu tal divisão de interesses.

No plano administrativo, a Constituição trouxe à centralização administrativa e limitou enormemente a autonomia da administração indireta, praticamente igualando as condições entre administração indireta e direta, retomou os ideais burocráticos da reforma de 1930 (administração pública voltaria a ser hierárquica e rígida), criou o Regime Jurídico Único (RJU), incorporando diversos celetistas como estatutários; criou privilégios para servidores, como aposentadorias integrais sem a devida contribuição e estabilidade para antigos celetistas.

Desta forma, se no plano político a Constituição Federal de 1988 foi um avanço, no plano administrativo foi considerada um retrocesso, pois a máquina estatal foi engessada e voltou-se a aplicar normas rígidas e inflexíveis para toda a administração direta e indireta.

6.2.5 O Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado (PDRAE)

Em 1995, Bresser Pereira, então Ministro da Fazenda no governo do Presidente Fernando Henrique Cardoso, realizou um diagnóstico dos problemas da Administração Pública brasileira e a propôs reformas à sociedade. Tais propostas foram apresentadas no Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado (PDRAE).

O retrocesso burocrático que ocorreu na Constituição Federal de 1988 estava levando o Estado a perder sua capacidade de governança. Entretanto, antes do PDRAE não havia ainda uma proposta consistente de reforma, apenas idéias gerais, como a percepção de que a globalização diminuía a importância dos Estados e a capacidade de exercer suas funções.

A ideia de estado mínimo tampouco era vista como a solução do problema, pois não era aceita como legítima pela população, que desejava que o Estado continuasse provendo os antigos serviços públicos do Estado de Bem-Estar Social, mas com eficiência. De acordo com Bresser (2001):

Não estava interessado em discutir com os neoliberais o grau de intervenção do Estado na economia, já que acredito que hoje já se tenha chegado a um razoável consenso sobre a inviabilidade do Estado mínimo e da necessidade da ação reguladora, corretora, e estimuladora do Estado.

Bresser Pereira, então, buscou em experiências internacionais algumas ideias que pudessem reposicionar o Estado brasileiro e desenvolver nele a capacidade de enfrentar os novos desafios.

A experiência inglesa de reforma da administração pública foi uma das mais relevantes para que ele e sua equipe montassem o PDRAE. O Plano Diretor tinha como meta implantar a administração gerencial na administração pública brasileira.

Segundo o PDRAE (1995, p. 13), o Estado não carecia de governabilidade, mas sim de governança:

O governo brasileiro não carece de “governabilidade”, ou seja, de poder para governar, dada sua legitimidade democrática e o apoio com que conta na sociedade civil. Enfrenta, entretanto, um problema de governança, na medida em que sua capacidade de implementar as políticas públicas estava limitada pela rigidez e ineficiência da máquina administrativa.

De acordo com Lustosa da Costa (2008), o projeto de reforma do Estado tinha como pilares um ajustamento fiscal duradouro, reformas econômicas orientadas para o mercado que, acompanhadas de uma política industrial e tecnológica, garantissem a concorrência interna e criassem condições para o enfrentamento da competição internacional, a reforma da previdência social, a inovação dos instrumentos de política social, proporcionando maior abrangência e promovendo melhor qualidade para os serviços sociais, a reforma do aparelho de estado, com vistas a aumentar sua “governança”, ou seja, sua capacidade de implementar de forma eficiente políticas públicas.

A reforma administrativa em particular era o foco do PDRAE. De acordo com Bresser, a reforma tinha os seguintes objetivos:

- A descentralização dos serviços sociais para estados e municípios;
- A delimitação mais precisa da área de atuação do Estado, estabelecendo-se uma distinção entre as atividades exclusivas que envolvem o poder do Estado e devem permanecer no seu âmbito, as atividades sociais e científicas que não lhe pertencem e devem ser transferidas para o setor público não-estatal, e a produção de bens e serviços para o mercado;

- A distinção entre as atividades do núcleo estratégico, que devem ser efetuadas por políticos e altos funcionários, e as atividades de serviços, que podem ser objeto de contratações externas;

- A separação entre a formulação de políticas e sua execução;

- Maior autonomia e para as atividades executivas exclusivas do Estado que adotarão a forma de "agências executivas";

- Maior autonomia ainda para os serviços sociais e científicos que o Estado presta, que deverão ser transferidos para (na prática, transformados em) "organizações sociais", isto é, um tipo particular de organização pública não-estatal, sem fins lucrativos, contemplada no orçamento do Estado (como no caso de hospitais, universidades, escolas, centros de pesquisa, museus, etc.); e

- Assegurar a responsabilização (accountability) através da administração por objetivos, da criação de quase-mercados, e de vários mecanismos de democracia direta ou de controle social, combinados com o aumento da transparência no serviço público, reduzindo-se concomitantemente o papel da definição detalhada de procedimentos e da auditoria ou controle interno – os controles clássicos da administração pública burocrática – que devem ter um peso menor.

Desta maneira, o Estado passaria a cumprir um papel na sociedade mais de regulador e promotor do desenvolvimento econômico do que um papel de executor. E a gestão passa então a buscar os princípios da administração gerencial. De acordo com o PDRAE (1995, p. 17):

O paradigma gerencial contemporâneo, fundamentado nos princípios de confiança e de descentralização da decisão, exige formas flexíveis de gestão, horizontalização de estruturas, descentralização de funções, incentivo à criatividade. Contrapõe-se à ideologia do formalismo e do rigor técnico da burocracia tradicional. À avaliação sistemática, à recompensa pelo desempenho, e à capacitação permanente, que já eram características da boa administração burocrática, acrescentam-se os princípios da orientação para o cidadão cliente, do controle por resultados, e da competição administrada.

Portanto, após anos de debates nacionais e no Congresso Nacional, a reforma foi aprovada em 1998. O PDRAE, entre os pontos principais, definiu os quatro setores do Estado:

a) Núcleo estratégico – Corresponde ao governo, em sentido lato. É o setor que define as leis e as políticas públicas, e cobra o seu cumprimento. É, portanto, o setor onde as decisões estratégicas são tomadas. Corresponde aos Poderes Legislativo e Judiciário, ao Ministério Público e, no poder executivo, ao Presidente da República, aos ministros e aos seus auxiliares e assessores diretos, responsáveis pelo planejamento e formulação das políticas públicas;

b) Atividades exclusivas – É o setor em que são prestados serviços que só o Estado pode realizar. São serviços em que se exerce o poder extroverso do Estado - o poder de regulamentar, fiscalizar, fomentar. Como exemplo, tem-se: a cobrança e fiscalização dos impostos, a polícia, a previdência social básica, o serviço de desemprego, a fiscalização do cumprimento de normas sanitárias, o serviço de trânsito, a compra de serviços de saúde pelo Estado, o controle do meio ambiente, o subsídio à educação básica, o serviço de emissão de passaportes, etc;

c) Serviços não-exclusivos – Corresponde ao setor onde o Estado atua simultaneamente com outras organizações públicas não-estatais e privadas. As instituições desse setor não possuem o poder de Estado. Este, entretanto, está presente porque os serviços envolvem direitos humanos fundamentais, como os da educação e da saúde, ou porque possuem “economias externas” relevantes, na medida em que produzem ganhos que não podem ser apropriados por esses serviços através do mercado. As economias produzidas imediatamente se espalham para o resto da sociedade, não podendo ser transformadas em lucros. São exemplos deste setor: as universidades, os hospitais, os centros de pesquisa e os museus; e

d) Produção de bens e serviços para o mercado – Corresponde à área de atuação das empresas. É caracterizado pelas atividades econômicas voltadas para o lucro que ainda permanecem no aparelho do Estado como, por exemplo, as do setor de infraestrutura. Estão no Estado seja porque faltou capital ao setor privado para realizar o investimento, seja porque são atividades naturalmente monopolistas, nas quais o controle via mercado não é possível, tornando-se necessário no caso de privatização, a regulamentação rígida.

6.3 Governança Pública no Brasil

6.3.1 Necessidade da governança

O Instituto Brasileiro de Governança Pública (IBGP) apresentou a seguinte definição para a Governança Pública:

[...] é o sistema que compreende os mecanismos institucionais para o desenvolvimento de políticas públicas que garantam que os resultados desejados pelos Cidadãos, e demais entes da vida pública, sejam definidos e alcançados. (IBGP, 2014)

Apesar da grande convergência entre os princípios da governança nas áreas privada e pública, apresentam-se algumas diferenças entre as mesmas. Barret (2001), então Advogado Geral do Governo Australiano, afirmou que o setor público tem inúmeras responsabilidades com o Parlamento e com os contribuintes, que, obviamente, o setor privado não tem. De acordo com o supracitado autor, as demandas dos cidadãos e *stakeholders* por informações claras e transparentes oriundas do setor público superam àquelas requeridas pelo setor privado.

Para MELLO (2006, p. 11), no âmbito do setor público, existem diferenças entre Governança Corporativa e a governança propriamente dita, também chamada Governança Pública. Esta cuida da aquisição e distribuição de poder pela sociedade, enquanto a Governança Corporativa denota a maneira pela qual as corporações são governadas e administradas.

Embora detenham conceitos e características por vezes diferenciadas, ambos os tipos de governança citados tratam da gestão de recursos públicos, visando o atendimento da finalidade social do Estado Brasileiro, com a melhoria contínua dos serviços postos à disposição da sociedade, aumentando dia após dia os benefícios auferidos pela mesma.

Unindo-se às definições apresentadas à evolução da administração pública brasileira apresentada anteriormente, pode-se depreender que seria inadiável ao estado brasileiro adotar a governança como ferramenta e diretriz básica para a atuação estatal, utilizando das melhores práticas que se encontravam em profusa disseminação por todo o mundo.

Além do IBCG, diversos autores se dispuseram a estudar as práticas e efeitos do desenvolvimento da governança no setor público. Um proeminente estudo encontrado, trata-se do trabalho “Governança no Setor Público Segundo a IFAC – Estudos nas Universidades Públicas Brasileiras”, apresentado por ocasião do XXII Congresso Brasileiro de Custos, realizado em Foz do Iguaçu-PR, que por sua objetividade e abrangência foi, em partes incluído, no ANEXO A deste presente trabalho.

6.3.2 O Referencial Básico de Governança

Alinhado ao exposto acima e à síntese apresentada no Anexo A deste trabalho, o Tribunal de Contas da União (TCU) definiu a governança no setor público da seguinte forma:

Governança no setor público compreende essencialmente os mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade. (TCU, 2014).

O eminente Tribunal de Contas, atento às necessidades crescentes de adoção de uma estrutura e ações de governança sólida na Administração pública, publicou, no ano de 2013, um referencial básico, que serviria de base à atuação estatal. De acordo com tal documento, para que a política governança atinja seus objetivos, deveriam ser adotados alguns mecanismos que sustentassem tal processo, conforme pode ser observado na figura abaixo:

Figura 4 – Mecanismos de Governança



Fonte: Referencial Básico de Governança (TCU, 2014).

De acordo com o referencial, os mecanismos apresentados poderão ser utilizados por qualquer elemento que participe da atuação estatal, no entanto, deverão estar alinhados de forma a garantir que as diretrizes emanadas das estruturas de alto nível sejam atendidas por toda a máquina pública.

A partir da figura apresentada, pode-se observar que a governança pública engloba três mecanismos: liderança, estratégia e controle. A cada um deles foi associado um conjunto de componentes que contribuem direta, ou indiretamente, para o alcance dos objetivos. São eles: pessoas e competências, princípios e comportamentos, liderança organizacional, sistema de governança, relacionamento com partes interessadas, estratégia organizacional, alinhamento transorganizacional, gestão de riscos e controle interno, auditoria interna e accountability e transparência.

Partindo-se dos mecanismos, obtém-se as seguintes definições:

a) Liderança: refere-se ao conjunto de práticas, de natureza humana ou comportamental, que assegura a existência de condições mínimas para o exercício da boa governança, quais sejam: pessoas íntegras, capacitadas, competentes, responsáveis e motivadas ocupando os principais cargos das organizações e liderando os processos de trabalho; e

b) Estratégia: é responsabilidade da liderança supracitada a condução do processo desse processo, considerando, para isso, aspectos como: escuta ativa de demandas, necessidades, expectativas das partes interessadas, avaliação do ambiente interno e externo da organização; avaliação e prospecção de cenários; definição e monitoramento de objetivos de curto, médio e longo prazo, alinhamento de estratégias e operações das unidades de negócio e organizações envolvidas ou afetadas.

Entretanto, para que esses processos sejam executados, existem riscos, os quais devem ser avaliados e tratados. Para isso, é conveniente o estabelecimento de controles e o estímulo à transparência e à *accountability*, que envolvem, entre outras coisas, a prestação de contas das ações e a responsabilização pelos atos praticados.

Detalhando-se cada mecanismo com relação aos seus componentes, observa-se o quadro abaixo, que facilita o entendimento geral das ações consolidadoras do ideal de governança no setor público estabelecido pelo TCU:

Quadro 6 - Componentes dos Mecanismos de Governança

Pessoas e competências	No contexto da governança, é fundamental mobilizar conhecimentos, habilidades e atitudes dos dirigentes em prol da otimização dos resultados organizacionais. Para isso, as boas práticas preconizam que os membros da alta administração devem ter as competências necessárias para o exercício do cargo.
Princípios e comportamentos	Os padrões de comportamento exigidos das pessoas vinculadas às organizações do setor público devem estar definidos em códigos de ética e conduta formalmente instituídos, claros e suficientemente detalhados, que deverão ser observados pelos membros da alta administração, gestores e colaboradores.
Liderança organizacional	A responsabilidade final pelos resultados produzidos sempre permanece com a autoridade delegante. Por isso, a alta administração é responsável pela definição e avaliação dos controles internos que mitigarão o risco de mau uso do poder delegado, sendo a auditoria interna uma estrutura de apoio comumente utilizada para esse fim.
Sistema de governança	O sistema de governança reflete a maneira como diversos agentes se organizam, interagem e procedem para obter boa governança. No setor público, abrange as estruturas e os processos diretamente relacionados às instâncias internas e externas de governança.
Relacionamento com partes interessadas	Considerando o crescente foco das organizações na prestação de serviços com eficiência, o alinhamento de suas ações com as expectativas das partes interessadas é

	fundamental para a otimização de resultados.
Estratégia organizacional	A organização, a partir de sua visão de futuro, da análise dos ambientes interno e externo e da sua missão institucional, formula suas estratégias, as desdobra em planos de ação de longo e curto prazos e acompanha sua implementação, visando o atendimento de sua missão e a satisfação das partes interessadas.
Alinhamento transorganizacional	Cada um dos múltiplos agentes dentro do governo tem seus próprios objetivos. Assim, para a governança efetiva, é preciso definir objetivos coerentes e alinhados entre todos os envolvidos na implementação da estratégia para que os resultados esperados possam ser alcançados.
Gestão de riscos e controle interno	Risco é o efeito da incerteza sobre os objetivos da organização. Logo, determinar quanto risco aceitar na busca do melhor valor para a sociedade e definir controles internos para mitigar riscos inerentes não aceitáveis são desafios da governança nas organizações e responsabilidades da alta administração.
Auditoria Interna	Existe basicamente para avaliar a eficácia dos controles internos implantados pelos gestores. Trata-se de uma atividade independente e objetiva de avaliação (<i>assurance</i>) e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização.
Accountability e transparência	Os membros das organizações de governança interna e da administração executiva são os responsáveis por prestar contas de sua atuação e devem assumir, integralmente, as consequências de seus atos e omissões.

Fonte: Adaptado de Alinhamento Conceitual (TCU). Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/governanca/entendendo-a-governanca/alinhamento-conceitual>.

6.3.3 O Guia da Política de Governança do Setor Público

Diante da melhoria na perspectiva governamental de que era necessário estabelecerem-se parâmetros de governança que orientassem a atuação estatal, bem como mecanismos e normativos que suportassem as ações a serem empreendidas, foi editado, no ano de 2017, o Decreto Nº 9.203, trazendo a tona todos os conceitos apresentados nesta pesquisa, conforme pode se depreender de uma leitura atenta do seu artigo quarto:

Art. 4º São diretrizes da governança pública:

I - direcionar ações para a busca de resultados para a sociedade, encontrando soluções tempestivas e inovadoras para lidar com a limitação de recursos e com as mudanças de prioridades;

II - promover a simplificação administrativa, a modernização da gestão pública e a integração dos serviços públicos, especialmente aqueles prestados por meio eletrônico;

III - monitorar o desempenho e avaliar a concepção, a implementação e os resultados das políticas e das ações prioritárias para assegurar que as diretrizes estratégicas sejam observadas;

IV - articular instituições e coordenar processos para melhorar a integração entre os diferentes níveis e esferas do setor público, com vistas a gerar, preservar e entregar valor público;

V - fazer incorporar padrões elevados de conduta pela alta administração para orientar o comportamento dos agentes públicos, em consonância com as funções e as atribuições de seus órgãos e de suas entidades;

VI - implementar controles internos fundamentados na gestão de risco, que privilegiará ações estratégicas de prevenção antes de processos sancionadores;

VII - avaliar as propostas de criação, expansão ou aperfeiçoamento de políticas públicas e de concessão de incentivos fiscais e aferir, sempre que possível, seus custos e benefícios;

VIII - manter processo decisório orientado pelas evidências, pela conformidade legal, pela qualidade regulatória, pela desburocratização e pelo apoio à participação da sociedade;

IX - editar e revisar atos normativos, pautando-se pelas boas práticas regulatórias e pela legitimidade, estabilidade e coerência do ordenamento jurídico e realizando consultas públicas sempre que conveniente;

X - definir formalmente as funções, as competências e as responsabilidades das estruturas e dos arranjos institucionais; e

XI - promover a comunicação aberta, voluntária e transparente das atividades e dos resultados da organização, de maneira a fortalecer o acesso público à informação.

O mesmo normativo, demonstrando que a nova política de governança era um interesse que se irradiaria por toda a estrutura estatal criou o Comitê Interministerial de Governança (GIG) nos seguintes termos:

Art. 7º Fica instituído o Comitê Interministerial de Governança - CIG, com a finalidade de assessorar o Presidente da República na condução da política de governança da administração pública federal.

Art. 8º O CIG será composto pelos seguintes membros titulares:

I - Ministro de Estado Chefe da Casa Civil da Presidência da República, que o coordenará;

II - Ministro de Estado da Fazenda;

III - Ministro de Estado do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão; e

IV - Ministro de Estado da Transparência e Controladoria-Geral da União.

§ 1º A suplência dos membros titulares será exercida pelos Secretários-Executivos.

§ 2º As reuniões do CIG serão convocadas pelo seu Coordenador.

§ 3º Representantes de outros órgãos e entidades da administração pública federal poderão ser convidados a participar de reuniões do CIG, sem direito a voto.

Art. 9º Ao CIG compete:

I - propor medidas, mecanismos e práticas organizacionais para o atendimento aos princípios e às diretrizes de governança pública estabelecidos neste Decreto;

II - aprovar manuais e guias com medidas, mecanismos e práticas organizacionais que contribuam para a implementação dos princípios e das diretrizes de governança pública estabelecidos neste Decreto;

III- aprovar recomendações aos colegiados temáticos para garantir a coerência e a coordenação dos programas e das políticas de governança específicos;

IV - incentivar e monitorar a aplicação das melhores práticas de governança no âmbito da administração pública federal direta, autárquica e fundacional; e

V - expedir resoluções necessárias ao exercício de suas competências.

O CIG, no intuito de materializar suas competências e apresentar os conceitos que balizariam sua atuação na Administração, apresentou, no ano de 2018, o Guia da Política de Governança do Setor Público. Tal documento reuniu os conceitos e práticas utilizados em Governança Pública, ora elucidados no decorrer da presente pesquisa, em só documento, apresentando a visão entendimento da Alta Administração sobre os mesmo.

B. Guy Peters, do Departamento de Ciência de Política Pública da Universidade de Pittsburg, no Estados Unidos da América, um dos maiores especialistas no assunto e um dos grandes colaboradores do Guia, prefaciou a produção utilizando os seguintes

termos, que demonstram o entendimento sobre o assunto alinhado a tudo que já foi visto até aqui:

A governança também exige uma implementação eficaz e os meios para criar coerência entre todas as numerosas atividades dos governos que trabalham com seus aliados no setor privado. Por fim, a boa governança requer meios para responsabilizar os dirigentes pelo desempenho de todas essas atividades e assegurar que o setor público seja suficientemente transparente para permitir que a sociedade e a mídia observem o que está sendo feito e por quê. Para construir uma boa governança, pelo menos dois elementos são cruciais. O primeiro é um conjunto de instituições que pode moldar a maneira pela qual as decisões são tomadas e fornecer alguma legitimidade para as ações implementadas pelo setor público. Além de fornecer legitimidade, nos melhores casos essas instituições também promovem a eficácia e ajudam a realizar as difíceis tarefas envolvidas na governança.

Todas as instituições do setor público são importantes para a boa governança, mas a burocracia pública pode ser especialmente importante. Assim, o segundo elemento crucial para a boa governança são as pessoas que trabalham no setor público. A burocracia não apenas realiza o trabalho de implementação de políticas públicas, como também fornece assessoria a líderes políticos e fornece uma memória institucionalizada das políticas e da administração. Apesar de muitas pessoas dentro e fora do governo denegrirem a burocracia, ela é crucial para a boa governança.

Além de todo embasamento conceitual presente no documento ele apresenta também diretrizes e fluxogramas atinentes à gestão de conhecimento, a fim de que as boas práticas não sejam fatos pontuais, mas também ações que sejam mantidas, aperfeiçoadas e perpetuadas na gestão pública. Tal vertente do manual pode ser observada na figura abaixo, que trata de internalização das supracitadas boas práticas:

Figura 5 – Processo de Internalização das Boas Práticas de Governança



Fonte: Guia da Política de Governança do Setor Público (CIG; p.59).

Observando-se tais iniciativas pode-se concluir sobre a importância que as instâncias de decisão estratégica têm dado ao tema, utilizando conceitos difundidos no ambiente privado e também no meio público, visando a melhoria contínua da atividade governamental.

6.4 Os efeitos do processo de *accountability*

Ao procurar-se uma tradução fiel da palavra *accountability* para a língua portuguesa surge o primeiro impasse para a explicação do termo, já que não há, em nossos dicionários, substantivo correlato ao mesmo. Afora esta primeira dificuldade, diversos autores apresentam diversificadas conceituações para o mesmo. Então, qual conceito utilizar?

Não deixando de considerar todas as divergências que se apresentam, o termo converge no mesmo sentido que pode ser observado em trecho retirado do referencial básico de governança do TCU (2014, p. 62):

Accountability: conjunto de mecanismos e procedimentos que levam os decisores governamentais a prestar contas dos resultados de suas ações, garantindo-se maiores transparência e exposição das políticas públicas (MATIAS-PEREIRA, 2010). Promoção da transparência por meio de informações claras e justas (IIA, 2011). A accountability envolve, além do dever e da responsabilidade de prestar contas, o desejo de fazê-lo de forma voluntária.

Depreende-se tal trecho que a *accountabilty* é o desejo de prestar contas das ações governamentais pelos gestores a quem tais atividades foram atribuídas. Tais prestações não podem ser tratadas apenas de maneira técnica e que sirvam apenas aos alto escalões, devem ser direcionadas sim ao detentor da res pública, que, no caso, é povo.

Para que tais objetivos sejam atingidos devem ser implementados controles rígidos e eficientes a fim de que a informação esteja disponível em momentos oportunos para o cidadão.

As políticas de governança estabelecidas devem contemplar em destaque ações que reforcem ao *accountability*, já que apesar de não estar presente nas decisões cotidianas de governo, diretamente, exerce tal poder indiretamente através de seus representantes democraticamente eleitos.

De acordo com o Guia de Política de Governança no Setor Público: “A prestação de contas retroalimenta o sistema de governança a partir do controle social da atividade administrativa. Dar centralidade ao cidadão é, nesse caso, permitir que exerça a cidadania de forma proativa, fiscalizando e apontando eventuais desvios.”.

Verificando importância global do tema, a Organização das Nações Unidas (ONU) preconiza “a governança efetiva para um desenvolvimento sustentável demanda que as instituições públicas, em todos os países e em todos os níveis, sejam inclusivas, participativas e prestem contas à população”. (United Nations, 2014, p. 23).

Há necessidade de reforço constante das práticas de accountability, reforçando posição do constante no Guia da Política da Governança Pública (2018, p. 51) sobre o tema que menciona o seguinte:

Em um contexto no qual o processo decisório é orientado por sistemas que privilegiam a gestão de riscos (princípios da integridade e da capacidade de resposta), é refletido em ações consistentes com a missão da instituição

(princípio da confiabilidade) e é ancorado em evidências previamente reunidas (princípio da melhoria regulatória), a accountability se transforma em uma consequência natural da atuação pública.

6.5 Considerações finais

Vistos o histórico e os conceitos que têm permeado a governança na gestão pública pode-se perceber que sua evolução decorreu de uma necessidade imposta pelas diferentes formas de administrar o patrimônio e as relações públicas brasileiras.

Não haveria como governar um país de tais dimensões populacionais e territoriais sem o desenvolvimento de práticas de gestão que aumentassem os graus de eficiência, eficácia e efetividade das políticas públicas.

Ao longo dos anos pode-se se observar diversas tentativas de aprimoramento da referida gestão, tais como os supracitados Decreto-Lei Nº 200 e, principalmente o PDRAE, que abrindo a administração pública a práticas gerencialistas, permitiu que os conceitos e ações empreendidas no meio privado e público, entrassem de vez no Brasil, permitindo que as melhores práticas de governança aqui pudessem se desenvolver.

Como se pode perceber, desde os anos 2000, a evolução do tema deu-se de uma forma muito rápida, o que tem trazido benefícios diversos para o país, tais como a melhoria no gasto público, implementação de boas práticas, melhoria da transparência e também da responsabilização pelos atos dos governantes.

7. A AUDITORIA INTERNA NA MARINHA DO BRASIL

7.1 O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (SCIPF)

Conforme dispõe o artigo 74 da CF/88, “Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno...”. Nestes termos, o Decreto nº 3.591, de 06 de setembro de 2000 e a Lei nº 10.180, de 06 de fevereiro de 2001, estabeleceram a organização, a estrutura, as atividades, as finalidades e as competências do SCIPF determinado pelo poder constituinte.

O SCIPF exerce a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas.

As finalidades deste sistema são as seguintes:

- a) comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficiência e eficácia da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e nas entidades da Administração Pública Federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
- b) avaliar o cumprimento das metas previstas no Plano Plurianual (PPA), a execução de programas de governo e dos orçamentos da União;
- c) exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União; e
- d) apoiar o controle externo no exercício de sua missão constitucional.

Para atingir tais finalidades, o SCIPF mantém a seguinte estrutura:

- a) Órgão Central do Sistema - É a CGU, cabendo à Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), órgão subordinado, o desempenho das funções de fiscalização e auditoria de competência da CGU;
- b) Órgãos Setoriais - São as Secretarias de Controle Interno (CISSET), que integram as estruturas do Ministério da Defesa (MD), do Ministério das Relações Exteriores (MRE), da Advocacia-Geral da União (AGU) e da Casa Civil; e
- c) Unidades Setoriais da Secretaria de Controle Interno do Ministério da Defesa (CISSET-MD) - São as unidades de Controle Interno dos Comandos Militares.

Os órgãos que compõem o Sistema ficam sujeitos à orientação normativa e à supervisão técnica da CGU (Órgão Central do Sistema), sem prejuízo da subordinação administrativa ao órgão a cuja estrutura administrativa estiverem integrados.

A Comissão de Coordenação de Controle Interno, órgão colegiado de coordenação do SCIPF, tem o objetivo de promover a integração e a homogeneização de entendimentos dos respectivos órgãos e unidades.

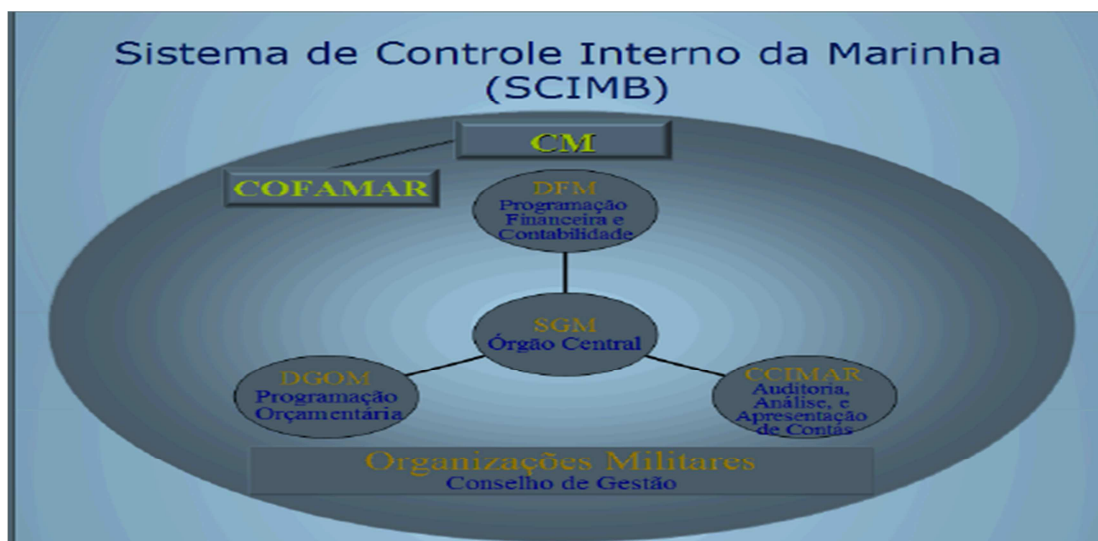
Afora as competências da unidade de controle interno dos Comandos Militares, a CGU possui autonomia administrativa para fiscalizar e auditar as organizações militares e as entidades da administração indireta, sob a jurisdição dos mesmos. No desenvolvimento do seu trabalho, poderá efetuar diligências direcionadas diretamente às mencionadas organizações, solicitando esclarecimentos.

7.2 O Sistema de Controle Interno da Marinha do Brasil (SCIMB)

As normas SGM-601 – Normas sobre Auditoria, Análise e Apresentação de Contas na Marinha apresentam o SCIMB de forma a atender as demandas do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (SCIPF) e do Tribunal de Contas da União (TCU).

Normatizado pela Portaria nº 45/MB, de 24 de janeiro de 2013, o SCIMB está estruturado funcionalmente, sob a ótica do controle interno, de acordo com o seguinte esquema:

Figura 6 – Estrutura do SCIMB



Fonte: SGM-601 – Normas sobre Auditoria, Análise e Apresentação de Contas na Marinha

7.3 Auditoria e Análise de Contas na Marinha do Brasil

O Centro de Controle Interno da Marinha (CCIMAR) é o responsável, no âmbito da Marinha do Brasil (MB), pela execução das tarefas inerentes às atividades de auditoria.

Com sede na cidade do Rio de Janeiro, o CCIMAR foi criado pela Portaria Ministerial nº 509, de 29 de outubro de 2012. O CCIMAR sucede, por transferência de subordinação, a Diretoria de Contas da Marinha, criada pela Portaria Ministerial nº 246, de 25 de setembro de 1998, que sucedeu por transformação, o Serviço de Auditoria da Marinha (SAMA), criado pelo Decreto nº 74.044, de 10 de maio de 1974. Sua missão consiste em “Assessorar o Comandante da Marinha e planejar, dirigir, coordenar e executar as atividades de controle interno da MB.”.

Para a consecução da sua missão, cabem ao CCIMAR as seguintes tarefas, de acordo com as normas SGM-601:

- I - planejar, dirigir, coordenar e executar as atividades de Controle Interno, por meio da realização de auditoria, análise e apresentação de contas no âmbito do Comando da Marinha;
- II - orientar as OM, em função das atividades de auditoria, análise e apresentação de contas, quanto às boas práticas de gestão, visando à utilização dos recursos financeiros e patrimoniais da MB com regularidade e efetividade;
- III - orientar e apoiar tecnicamente as Unidades Prestadoras de Contas (UPC) ao longo do exercício e, em especial, por ocasião da preparação dos processos de contas anuais, a ser encaminhados ao Tribunal de Contas da União (TCU);
- IV - coordenar, analisar e encaminhar ao TCU os processos das UPC;
- V - analisar e homologar os processos e os atos relativos ao pessoal da MB, visando o cumprimento das normas e procedimentos dos sistemas do TCU;
- VI - orientar tecnicamente e administrar as atividades inerentes à qualificação e aprimoramento do pessoal, relacionadas aos assuntos de Controle Interno e Externo na MB;
- VII - coordenar e fiscalizar o cumprimento das diligências e demais solicitações de informações atinentes ao Controle Interno da MB;
- VIII - promover os ajustes de contas e indenizações à Fazenda Nacional;
- IX - manter intercâmbios com os demais Órgãos de Controle Interno e Externo da Administração Federal;

X - representar a MB no Conselho de Controle Interno do Ministério da Defesa (CCI-MD);

XI - apoiar, no que lhe for solicitado, o Controle Externo no exercício de sua Missão Institucional;

XII - supervisionar a situação de Quitação com a Fazenda Nacional (QFN) do pessoal da MB; e

XIII - assessorar o Conselho Financeiro e Administrativo da Marinha (COFAMAR) nos assuntos designados ao CCIMAR.

No âmbito das atividades de auditoria governamental é necessário avaliar a eficácia e contribuir para a melhoria do processo de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos das Organizações da MB, observando especialmente:

a) o planejamento, a implantação e a eficácia dos objetivos, programas, processos e/ou atividades da Unidade Auditada relacionados à ética, ao gerenciamento do desempenho organizacional, à *accountability* e à *compliance*;

b) se a governança de tecnologia da informação provê suporte às estratégias e aos objetivos da Organização;

c) a adequação e suficiência dos mecanismos de gestão de riscos e de controles estabelecidos;

d) a eficácia da gestão dos principais riscos;

e) as exposições da Unidade Auditada a riscos relacionados à governança, às atividades operacionais e aos sistemas de informação, assim como a adequação e a eficácia dos controles implementados pela gestão em resposta a esses riscos; e

f) a conformidade das atividades executadas em relação à Política de Gestão de Riscos da MB.

7.4 O Manual de Auditoria Governamental

Para cumprir sua missão institucional, o CCIMAR, no âmbito de suas atribuições, desenvolveu o Manual de Auditoria Interna, visando estabelecer regras para a condução dos trabalhos de auditoria desenvolvidos pela organização militar.

O referido manual foi elaborado com o intuito de apresentar conceitos e sistematizar práticas a serem observadas pelos militares e servidores civis lotados no Departamento de Auditoria Interna e, com isso, instrumentalizar a execução das auditorias, de modo a atingir plenamente a missão institucional do CCIMAR.

Para que o mesmo atingisse seu objetivo foi seguido o referencial teórico a literatura especializada e, principalmente, as orientações dos principais órgãos de controle do SCIPEF.

O documento mencionado traz os diversos tipos de auditoria já apresentados no Capítulo 4 desta pesquisa reforçando os procedimentos e técnicas, bem como os requisitos éticos e de independência, como imprescindíveis para os trabalhos de auditoria interna na Marinha do Brasil (MB), aliando técnicas e conhecimentos obtidos tanto no meio público quanto no meio privado.

7.5 Alinhamento da Auditoria às Boas Práticas de Governança e Accountability

Como se pôde constatar neste breve resumo acerca da atividade de auditoria interna desempenhadas na MB apresentam plena consonância com as práticas expostas na bibliografia especializada, bem como no meio público e privado.

Paralelamente aos aspectos operacionais apresentados, pode-se observar, no item 7.3 desta pesquisa, que também há preocupação da Auditoria Interna com o desenvolvimento da governança e com a accountability desejadas na gestão pública.

A experiência deste autor obriga observar que apesar da previsão do parágrafo antecedente o foco da atividade de auditoria interna ainda encontra-se em parâmetros de conformidade, devendo evoluir para as atividades de desenvolvimento de uma gestão eficaz e de uma maior transparência nas ações.

8. CONCLUSÃO, SUGESTÕES E RECOMENDAÇÕES

8.1 Conclusão

O ponto central desta pesquisa foi demonstrar como a auditoria interna pode atuar de forma a fortalecer a governança das organizações do setor público bem como reforçar a *accountability*, sendo utilizado um exemplo resumo da atividade na Marinha do Brasil para exemplificar tal situação.

A fim de atingir o objetivo principal deste trabalho foi necessário percorrer alguns objetivos secundários, apresentados nos seguintes tópicos: foi realizada abordagem teórica da atividade de auditoria interna (principalmente no meio privado), na qual foram apresentados os principais conceitos técnicos e perfis do auditor necessários à prática da atividade; visto tal introdução foi apresentada a forma como o meio público tem utilizado tais conceitos e, principalmente, os normativos que vêm uniformizando tais processos.

Após a apresentação inicial, utilizou-se dos conceitos de governança e *accountability* e governança nos setores públicos e privados visando reforçar a atuação da auditoria interna como instrumento imprescindível para sua concretização e desenvolvimento. Por fim, visando ressaltar tal posição, foi feita uma breve descrição da atividade da auditoria interna na MB, na qual puderam ser rerepresentada a atividade com instrumento para o fim proposto.

Após todas estas pesquisas a bibliografias e a referenciais normativos, aliados a experiências do autor desta pesquisa não há como dissociar o desenvolvimento da governança e do *accountability* de um sistema de controle interno sólido, em todas as suas vertentes, trazendo a auditoria interna como um elemento chave para atender a tais necessidades.

Visualizando o modelo atualmente aceito nas mais desenhadas teses que tratam do controle interno, qual seja o “Modelo das Três Linhas de Defesa”, vê-se que é necessário que diversos órgãos atuem em conjunto para o desenvolvimento da gestão, estando a Auditoria Interna em posição de destaque na terceira linha de defesa, reportando-se diretamente à Alta Administração. Observando-se o exemplo da MB, observa-se que isso já ocorre, com a subordinação do CCIMAR diretamente ao comando da força.

Ademais, observando as tarefas do CCIMAR, descritas no Capítulo 7, conclui-se que, apesar da busca pelo alinhamento com as melhores e mais modernas práticas, ainda não há uma

ambientação geral com o modelo pretendido, atuando o órgão de auditoria interna como executor de atividades concernentes a outras linhas. Há necessidade de um trabalho que reparta as competências entre os diversos organismos do Sistema de Controle Interno, deixando à Auditoria Interna as importantes tarefas que realmente lhe competem.

Porém observou-se que o tema encontra-se em profunda e rápida evolução, o que traz dificuldade no acompanhamento das novas práticas pelos órgãos. Exemplo disso é a inovadora IN nº 03/2017 da CGU, que trouxe conceitos que ainda não conseguiram forte adesão ainda nas organizações.

Caso se atinja uma plena utilização do modelo, cumprindo a divisão de tarefas presente em diversos normativos e manuais disponibilizados pelos principais órgãos de controle interno é certo que poderá haver um incremento na política de governança e no *accountability* da Marinha do Brasil, bem com de qualquer outro órgão que venha a utilizar tal estrutura.

Conclui-se de forma positiva, que a questão indicada ao final da introdução do “Capítulo 1 – O Problema”, ou seja, “É a Auditoria Interna uma ferramenta eficiente para a governança e para os aspectos da *accountability* no setor público?”, foi respondida no decorrer da presente pesquisa.

8.2 Sugestões

A temática que engloba Auditoria Interna, Governança e *Accountability* encontra-se, atualmente, em alto nível de discussão tanto no meio público quanto no privado. Tendo em vista a presente pesquisa, sugere-se que os conceitos ora explanados não se esgota em si mesmo, fornecendo vasto campo para novos trabalhos acadêmicos e desenvolvimentos normativos. A referida ampliação dos conhecimentos poderia ser analisada no âmbito de projetos de pesquisa, a serem desenvolvidos em nível de Mestrado ou até mesmo Doutorado, bem como grupos de trabalhos governamentais a respeito do tema.

8.3 Recomendações

Considerando-se a experiência do autor desta pesquisa, recomenda-se que esta pesquisa seja divulgada internamente na organização responsável pela Auditoria Interna na MB, o

CCIMAR, no âmbito das diretorias especializadas da MB, importantes órgãos integrantes da segunda linha de defesa, bem como nas demais organizações militares da MB, que formam a base do controle interno, pois esta trará como benefício a possibilidade de ser desenvolvida uma política de governança consistente e uma cultura de transparência eficaz, com a utilização de um modelo que proporcione isso.

Adicionalmente, a presente pesquisa pode ser divulgada a outros órgãos governamentais, pois o objetivo desta pesquisa foi o desenvolvimento de tais temas no ambiente público, e sistematizou diversas informações que poderão ajudar no aperfeiçoamento do tema.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

A) Autores Consultados

ALMEIDA, M. C. Auditoria. **Um Curso Moderno e Completo**. 8ª ed. Editora Atlas. São Paulo, 2012.

ALVES, A. L., & SOUSA E REIS, J. A. **Auditoria interna no setor público**. V Encontro Latino-Americano de Pós-Graduação. Universidade do Vale da Paraíba, 2002.

ATTIE, W. **Auditoria: Conceitos e Aplicações**. 3ª edição. Atlas. São Paulo, 1998.

_____. **Auditoria: Conceitos e Aplicações**. 6ª edição. Atlas. São Paulo, 2011.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, Senado, 1998.

_____. **Lei nº 6.385, de 07 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre o mercado de valores mobiliários e cria a Comissão de Valores Mobiliários. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 09 dez. 1976.

_____. **Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre as sociedades por ações. Dispõe sobre o mercado de valores mobiliários e cria a Comissão de Valores Mobiliários. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 17 dez. 1976.

_____. **Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967**. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. . Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 27 fev. 1967.

_____. Presidência da República. Câmara de Reforma do Estado. **Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado (PDRAE)**. Brasília, nov. 1995. 68p.

_____. Casa Civil da Presidência da República. **Guia da política de governança pública**. Brasília: Casa Civil da Presidência da República, 2018

_____. Tribunal de Contas da União. **Referencial básico de governança aplicável a órgãos e entidades da administração pública**. Tribunal de Contas da União. Versão 2 - Brasília: TCU, Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão, 2014. 80 p

_____. Conselho Federal de Contabilidade. **Código de Ética Profissional do Contabilista – CEPC**. Resolução CFC n. 803/96, de 10 de outubro de 1996, incluindo as alterações da Resolução CFC n. 819/97.

_____. **Resolução nº 986, de 21 de novembro de 2003**. Aprova a NBC TI 01 – Da Auditoria interna. Brasília, 2003.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

_____. **Resolução nº 1.311/10, de 09 de dezembro de 2010.** Aprova a NBC PA 290 – Independência – Trabalhos de Auditoria e Revisão.

_____. Marinha do Brasil. Centro de Controle Interno da Marinha. **Manual de Auditoria Governamental.** 2016.

CARLA, A. S. S.; DA GLORIA, M. A. P.; VINICIUS; M. V. M.; PHILIP, C. S. N.. **Governança no setor Público Segundo a IFAC – Estudo nas Universidades Federais Brasileiras.** XXII Congresso Brasileiro de Custos – Foz do Iguaçu, PR, Brasil, 11 a 13 de novembro de 2015.

CARVALHO, Antonio Gledson de. **Governança corporativa no Brasil em perspectiva.** Revista de Administração, São Paulo, v. 37, n. 3, p. 19-32, jul./set. 2002

COOK, John W. e WINKLE, Gary M. **Auditoria: filosofia e técnica.** São Paulo: Saraiva, 1983. 451 p.

CORDEIRO, Cláudio Marcelo Rodrigues. **Auditoria interna e operacional: fundamentos, conceitos e aplicações práticas.** São Paulo: Atlas, 2013.

COSTA, A. F. D., PEREIRA, J. M., & BLANCO, S. R. **Auditoria do sector público no contexto da nova gestão pública.** *Tékhné-Revista de Estudos Politécnicos*, (5-6), 201-225. 2006.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil: teoria e prática.** 9. ed. – São Paulo: Atlas, 2013.

FERMA/ECIIA. **Monitoring the effectiveness of internal control, internal audit and risk mangement systems: Guidance for boards and audit committees.** FERMA/ECIIA, Brussels, Belgium, 2010.

DOS SANTOS, M. J. A; ALVES, F. J. S; DE CARVALHO, F. A. A. **Evidenciação de princípios de governança: uma análise dos relatórios de auditoria elaborados em 2012 pelo órgão de controle interno da Marinha do Brasil.** VIII Congresso Anpcont, Rio de Janeiro, 17 a 20 de agosto de 2014.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. **Código das melhores práticas de governança corporativa.** 5.ed. / Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. - São Paulo, SP: IBGC, 2015.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). **Governance in the public sector: a governing body perspective.** New York: IFAC, August 2001.(International Public Sector Study. Study n. 13).

LUSTOSA DA COSTA, Frederico. **Brasil: 200 anos de Estado; 200 anos de administração pública; 200 anos de reformas.** Revista de Administração Pública – RAP [online]. 2008, vol.42, n.5, p.829-874. ISSN 0034 – 7612.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

MARÇOLA, C. **Auditoria interna como instrumento de controle social na administração pública.** Revista do Serviço Público, 62(1), 75-87. Brasília, 2014

MATIAS-PEREIRA, José. **Governança no setor público.** Atlas. São Paulo, 2010.

MELLO, G. R. **Governança Corporativa no Setor Público Federal Brasileiro.** 127 f. Dissertação (mestrado em ciências contábeis). São Paulo: FEA/USP, 2006

PAULA, Maria Goreth Miranda Almeida. **Auditoria interna: embasamento conceitual e suporte tecnológico.** São Paulo: Atlas, 1999.

PETERS, Brainard Guy. **O que é Governança? Fiscalização a serviço da sociedade.** Revista do TCU. Ano 45, nº 127, 2013. P. 28.

ROSSETTI, José Paschoal; ANDRADE, Adriana. **Governança Corporativa: fundamentos, desenvolvimento e tendências.** Atlas. São Paulo, 2012.

SANTOS, Maria Helena de Castro. **Governabilidade, Governança e Democracia: Criação da Capacidade Governativa e Relações Executivo-Legislativo no Brasil Pós-Constituinte.** In: DADOS – Revista de Ciências Sociais volume 40, nº 3, pp. 335-376. Rio de Janeiro, 1997.

SILVA, Leonardo Barbosa e. **A Reforma Administrativa de 1967.** In: Administração Pública no Brasil: breve história política / Organizadores Christina W. Andrews, Edson Bariani. – São Paulo: Editora Unifesp, 2010.

STEINBERG, Herbert. **A dimensão humana da Governança Corporativa: pessoas criam as melhores e piores práticas.** São Paulo, Editora Gente, 2003.

THE UNITED NATIONS. **The road to dignity by 2030: ending poverty, transforming all lives and protecting the planet.** Synthesis report of the Secretary General on the post-2015 agenda. New York: United Nations, 2014.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração.** 8. ed. São Paulo: Atlas, 2007. 96 p.

B) Sites Visitados

Instituto de Auditores Internos do Brasil (IIA Brasil). **Declaração de Posicionamento do IIA: O Papel da Auditoria Interna no Suprimento de Recursos para a Atividade de Auditoria Interna.** Disponível em : <<https://iiabrasil.org.br/korbilload/upl/ippf/downloads/declarao-de-pos-ippf0000000121052018101317.pdf>>. Acesso em 15 Jan. 2019.

International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). **ISSAI 100: Fundamental Principles of Public Sector Auditing.** Beijing, 2013. Disponível em:

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

<http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/3-fundamental-auditing-principles.html>. Acesso em: 15 Jan. 2019.

BRASIL. Controladoria Geral da União. **Instrução Normativa CGU nº 01, de 10 de maio de 2016**. Controladoria-Geral da União (CGU), da Presidência da República. Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo Federal. Disponível em: <<https://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/instrucoes-normativas>> Acesso em: 18 Jan. 2019

_____. Controladoria Geral da União. **Instrução Normativa CGU nº 03, 09 de junho de 2017**. Controladoria-Geral da União (CGU), da Presidência da República. Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Disponível em: <<https://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/instrucoes-normativas>> Acesso em: 18 Jan. 2019

_____. Marinha do Brasil. Secretaria Geral da Marinha. **SGM-601 - Normas sobre Auditoria, Análise e Apresentação de Contas na Marinha**. Brasília, 2014. Disponível em Intranet da Marinha do Brasil <www.sgm.mb/PUB/normas/SGM-601-REV-5.pdf>. Acesso em: 27 Jan. 2019.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. **Recomendações da CVM sobre governança corporativa**. Rio de Janeiro, 2002. Disponível em: <www.cvm.gov.br>. Acesso em: 10 fev. 2019.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. **Do Estado Patrimonial ao Gerencial**. Disponível em: <<http://www.bresserpereira.org.br/papers/2000/00-73estadopatrimonial-gerencial.pdf>> Acesso em 17 fev. 2019.

BARRETT, Pat. **Corporate governance in the public sector context. In: address to seminar on public services in the new millennium**. Australian National Audit Commission. Canberra. 2001. Disponível em: <http://www.anao.gov.au/~media/Uploads/Documents/corporate_governance_in_the_public_sector_context.pdf> . Acesso em: 18 fev. 2019

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA PÚBLICA. Disponível em: <<https://forum.ibgp.net.br/conceitos-de-governanca-no-setor-publico/>> Acesso em: 26 fev. 2019

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. Disponível em: <<https://www.ibgc.org.br/governanca/origens-da-governanca/linha-do-tempo>> . Acesso em: 01 mar. 2019.

_____. Disponível em: Disponível em: <www.ibcg.org.br> . Acesso em: 15 mar. 19.

ANEXO A – ESTUDOS SOBRE GOVERNANÇA NO SETOR PÚBLICO

AUTORES	OBJETIVOS	RESULTADOS
<p>Medeiros e Guimarães (2005)</p>	<p>Identificar alguns possíveis resultados trazidos pelo governo eletrônico para reforma administrativa e a governança no Brasil</p>	<p>O e-gov pode ser um dos caminhos para incrementar a governança – o estágio dessa contribuição é ainda incipiente no Brasil –, se a política for capaz de auxiliar no desenvolvimento socioeconômico do país.</p>
<p>Mello (2006)</p>	<p>Verificar a aplicabilidade dos princípios e recomendações de governança corporativa para o setor público, indicados no estudo 13 do PSC/IFAC, ao setor público federal brasileiro.</p>	<p>Os princípios são perfeitamente aplicáveis ao setor público federal brasileiro, quanto às recomendações de governança, percebe-se também, a sua plena aplicabilidade, entretanto, deve-se considerar que os procedimentos checados estão a um nível mínimo de governança e que algumas recomendações precisam ser bem mais adaptadas ao setor público.</p>
<p>Esther e Melo (2008)</p>	<p>Discutir como os gestores da alta administração das Universidades Federais constroem sua identidade gerencia</p>	<p>Os gestores vivem num contexto em que os ideais históricos da Universidade são contrapostos aos ideais econômicos de produtividade, eficiência e resultados, bem como num ambiente em que têm que articular diversos interesses e ponto de vista sobre a instituição e sua gestão, resultando na configuração de uma identidade múltipla (políticos, gestores e professores), relativamente frágeis e por vezes contraditórias.</p>
<p>Silva Jr, Muniz e Martins (2009)</p>	<p>Descrever e analisar a configuração de governança corporativa (GC) e os impactos na gestão universitária de uma Instituição de Educação Superior (IES) familiar identificada como</p>	<p>A separação dos papéis de empreendedor (exercido pelo proprietário familiar) e de gestor (exercido pelos gestores da mantenedora e da mantida) e a profissionalização da gestão impactaram</p>

ANEXO A – ESTUDOS SOBRE GOVERNANÇA NO SETOR PÚBLICO

	Universidade Familiar Carioca (UFC)	positivamente da trajetória de crescimento da IES familiar.
Souza (2009)	Verificar a aplicabilidade dos princípios e recomendações do papel da governança corporativa na modernização da gestão pública no SERPRO.	Os resultados obtidos são satisfatórios e estão de acordo com as práticas de governança corporativa recomendadas pela comissão Interministerial de Governança Corporativa e de Administrações e Participações Societárias da União (CGPAR).
Matias-Pereira (2010b)	Analisar, a partir da literatura e relatórios, as motivações que levaram a adaptação e transferência das experiências da governança corporativa para o setor público brasileiro	Os resultados das análises das motivações que permitiram a concepção e a aplicação da governança corporativa no setor público estão relacionadas com as sérias dificuldades que a administração pública tem para tornar efetivas as suas ações, que em geral são morosas e inflexíveis, o que reflete na qualidade dos serviços públicos ofertados à população.
Viana (2010)	Estudar a governança no setor público, com base em uma pesquisa exploratória.	De forma geral no setor público municipal brasileiro, a literatura e a constatação empírica mostram que a aplicação das práticas de governança ainda é incipiente, observando-se uma heterogeneidade no quadro de governança entre os municípios.
Cavalcante (2011)	Analisar o nível de alinhamento das características conceituais e institucionais do ambiente governamental em que atuam os órgãos de controle e da forma de atuação das controladorias federal e estaduais aos princípios e recomendações de boas práticas de	Os governos estão conceitualmente alinhados com os princípios da transparência e da accountability, pilares da governança e que as características institucionais do ambiente governamental e as práticas de atuação dos órgãos de controle atendem,

ANEXO A – ESTUDOS SOBRE GOVERNANÇA NO SETOR PÚBLICO

	governança pública, referentes à dimensão controle	parcialmente, às recomendações de governança pública feitas pelos órgãos de referência da pesquisa.
Esther (2011)	Analisar as competências atribuídas aos reitores de universidades federais, com a expectativa de contribuir para maior compreensão de sua ação	Há predominância da competência política, faltando-lhes, entretanto, o domínio de outras competências consideradas relevantes para os gestores públicos.
Pereira e Silva (2011)	Identificar as competências gerenciais nas Instituições Federais de Educação Superior (IFES)	Os resultados da pesquisa permitiram identificar quatro grupos de competências gerenciais: competências cognitivas, funcionais, comportamentais e políticas.
Soares e Siena (2011)	Identificar características de gestão e do controle interno federal que emergem de documentos oficiais na Fundação Universidade Federal de Rondônia (UNIR) e sua relação com os paradigmas de administração e controle.	Apesar do crescimento da frequência de características gerenciais, ainda há forte presença de características burocrática nos documentos oficiais pesquisados, sinalizando com o aparecimento de um novo paradigma
Queiroz (2011)	Analisar as atividades e funções das unidades de controle interno ou Controladoria nas universidades federais brasileiras, delineando o perfil predominante destas unidades	A maioria das universidades federais brasileiras não possui unidades de Controle Interno ou Controladoria, sendo esta atividade realizada pelas Auditorias Internas dessas instituições e apesar das unidades de Controle Interno ou Controladoria das Universidades Federais brasileiras possuírem perfil e forma de atuação semelhante aos dos estados brasileiros e do Distrito Federal, estudo elaborado pelo CONACI, o perfil das unidades de Controle Interno ou Controladoria

ANEXO A – ESTUDOS SOBRE GOVERNANÇA NO SETOR PÚBLICO

		não está de acordo com os aspectos considerados na literatura especializada.
LincZuk (2012)	Discutir a migração da aplicação dos conceitos de governança corporativa para o âmbito público, visto numa perspectiva de agência, fundamentada na problemática que discute a efetividade da implementação da Governança Pública nas universidades federais brasileiras verificando a influencia das auditorias internas neste processo	Obteve-se como resultado um panorama do controle interno nas universidades federais brasileiras, inferindo-se, também, que ainda existe a necessidade de implantação e estruturação adequada de auditoria interna a fim de que esta se traduza em instrumento efetivo de implantação da governança pública como principio inerente a administração pública.
Nunes, Lima, Oliveira (2012)	Identificar práticas de gestão das sociedades de economia mista, controladas pelo Governo do Estado do Ceará, que podem ser consideradas como evidências de boa governança em Administração pública, segundo as recomendações estabelecidas pelo The International Federation of Accountants (IFAC).	Identificar práticas de gestão das sociedades de economia mista, controladas pelo Governo do Estado do Ceará, que podem ser consideradas como evidências de boa governança em Administração pública, segundo as recomendações estabelecidas pelo The International Federation of Accountants (IFAC).

Fonte: CARLA; DA GLORIA; VINICIUS; PHILIP. 2014