

# **Controle como Dimensão de Governança Pública: Estudo nas Controladorias Federal e Estaduais Brasileiras**

**Mônica Clark Nunes Cavalcante** (UFC) - monicaclarkc@yahoo.com.br

**Maria da Gloria Arrais Peter** (UFC) - gloria@arrais.com

**Anelise Florencio de Meneses** (UFC) - anelisefm@gmail.com

**Marcus Vinicius Veras Machado** (UFC) - marcus@acep.org.br

## **Resumo:**

*Objetivou-se analisar o nível de alinhamento das características institucionais do ambiente governamental e da forma de atuação dos órgãos de controle interno brasileiros aos princípios e recomendações de boas práticas de governança pública, referentes à dimensão controle. Para tanto, foi aplicado o questionário estruturado com os 28 órgãos de controle interno brasileiros dos governos federal e estaduais, ou seja, a Controladoria Geral da União (CGU) e os 27 órgãos estaduais, incluindo-se o do Distrito Federal, e realizada a tabulação dos questionários, baseada nos blocos temáticos, com a utilização da estatística descritiva. Quanto às características institucionais, se observa que a maioria das áreas apresenta um bom nível de atendimento às práticas recomendadas pelos órgãos de controle interno analisados, uma vez que, em média, as práticas recomendadas são observadas por 67,27% dos órgãos. Já no tocante às práticas recomendadas de controle, verifica-se que, dentre as 7 áreas de recomendação, somente 3 apresentaram um nível de atendimento superior a 50% às práticas de controle recomendadas pelos órgãos analisados, que foram as de: controle interno (57,79%); auditoria interna (59,09%); e orçamento e administração financeira (65,15%). Conclui-se que o nível de alinhamento das características institucionais e da forma de atuação dos órgãos de controle Federal e estaduais aos princípios e recomendações de boas práticas de governança pública, referentes à dimensão controle, é parcial, uma vez que somente, em média, 53,62% dos órgãos analisados atendem as práticas de governança, recomendadas pelos órgãos de referência internacional na dimensão controle.*

**Palavras-chave:** *Controle. Governança Pública. Controladoria.*

**Área temática:** *Custos aplicados ao setor público*

## **Controle como Dimensão de Governança Pública: Estudo nas Controladorias Federal e Estaduais Brasileiras**

### **Resumo**

Objetivou-se analisar o nível de alinhamento das características institucionais do ambiente governamental e da forma de atuação dos órgãos de controle interno brasileiros aos princípios e recomendações de boas práticas de governança pública, referentes à dimensão controle. Para tanto, foi aplicado o questionário estruturado com os 28 órgãos de controle interno brasileiros dos governos federal e estaduais, ou seja, a Controladoria Geral da União (CGU) e os 27 órgãos estaduais, incluindo-se o do Distrito Federal, e realizada a tabulação dos questionários, baseada nos blocos temáticos, com a utilização da estatística descritiva. Quanto às características institucionais, se observa que a maioria das áreas apresenta um bom nível de atendimento às práticas recomendadas pelos órgãos de controle interno analisados, uma vez que, em média, as práticas recomendadas são observadas por 67,27% dos órgãos. Já no tocante às práticas recomendadas de controle, verifica-se que, dentre as 7 áreas de recomendação, somente 3 apresentaram um nível de atendimento superior a 50% às práticas de controle recomendadas pelos órgãos analisados, que foram as de: controle interno (57,79%); auditoria interna (59,09%); e orçamento e administração financeira (65,15%). Conclui-se que o nível de alinhamento das características institucionais e da forma de atuação dos órgãos de controle Federal e estaduais aos princípios e recomendações de boas práticas de governança pública, referentes à dimensão controle, é parcial, uma vez que somente, em média, 53,62% dos órgãos analisados atendem as práticas de governança, recomendadas pelos órgãos de referência internacional na dimensão controle.

Palavras-chave: Controle. Governança Pública. Controladoria.

Área Temática: Custos aplicados ao setor público.

### **1 Introdução**

Numa sociedade democrática, os cidadãos possuem direitos e o Estado deve promover o bem comum, atendendo às necessidades da população, por meio da prestação de serviços públicos. Nessa sociedade, os cidadãos são os “donos” dos recursos públicos, enquanto a Administração Pública é quem exerce a gestão destes, representada pelo Poder Executivo.

Em tal relação, na qual a propriedade está dissociada da gestão, configuram-se problemas de agência, bem como de assimetria informacional, uma vez que os gestores detêm um nível de informação muito maior do que os proprietários dos recursos (cidadãos). Para mitigar esses problemas e proporcionar maior segurança para os cidadãos quanto aos resultados da gestão pública, tem-se a governança pública, sendo o controle apontado como uma dimensão desta, na medida em que atua comprometido em contribuir para o alcance dos objetivos organizacionais, da eficiência, da efetividade, da confiabilidade das informações e da conformidade legal, apoiando a gestão e assegurando aos cidadãos a transparência e a *accountability* da gestão, pilares da governança.

Ao abordar o tema “controle” na Administração Pública, faz-se necessário mencionar o contexto de mudanças ocorrido com a crise fiscal e de desempenho do Estado, desencadeada no final da década de 80, em contexto internacional, e as consequentes iniciativas de reformas na Administração Pública, que trouxeram à pauta a preocupação com a eficiência do Estado. No Brasil, a partir do ano de 1985, com a redemocratização, houve um aumento da pressão exercida pela sociedade civil sobre as ações do Estado e, a exemplo do que ocorria em outros países, a reforma administrativa tornou-se foco da política brasileira.

Princípios de eficiência na gestão de órgãos da Administração Pública, utilização de instrumentos de planejamento, de controles, incluído o controle interno, ou seja, aquele exercido pela própria Administração, e de avaliação de resultados foram aspectos incorporados pela Constituição Federal (CF) de 1988.

No contexto das disposições constitucionais, o controle interno do Governo Federal passou por várias fases de estruturação organizacional, chegando, no ano de 2003, ao estágio atual configurado pela Controladoria Geral da União (CGU), órgão central desse sistema. Movimento semelhante ocorreu no plano dos estados brasileiros que também passaram a constituir seus sistemas de controle, conforme determinavam as respectivas constituições.

Apesar das iniciativas de estruturação do controle, inseridas no âmbito das reformas administrativas comprometidas com os princípios da eficiência, da transparência e da *accountability*, estudos que investigam a atuação das controladorias da União e dos estados brasileiros como instrumento de governança pública são ainda incipientes. Desta forma, justifica-se a importância do tema desta pesquisa pela relevância social que representa a transparência e a *accountability* da gestão pública, em adição à escassez de estudos na área.

Com efeito, a seguinte questão orienta a presente pesquisa: Qual o nível de alinhamento das características institucionais do ambiente governamental e da forma de atuação dos órgãos de controle interno brasileiros aos princípios e recomendações de boas práticas de governança pública, referentes à dimensão controle? Para tanto, objetivou-se analisar o nível de alinhamento das características institucionais do ambiente governamental e da forma de atuação dos órgãos de controle interno brasileiros aos princípios e recomendações de boas práticas de governança pública, referentes à dimensão controle.

As referências de princípios e boas práticas de governança pública adotadas neste trabalho são fundamentadas nas recomendações de quatro órgãos, por serem referência internacional no desenvolvimento e estruturação da governança pública e controle, quais sejam: *International Federation of Accountants* (IFAC); *Australian National Audit Office* (ANAO); *Chartered Institute of Public Finance and Accountancy* (CIPFA), e *International Organisation of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI).

Ressalta-se que, em função da natureza das recomendações apresentadas por estes órgãos, foram utilizadas, nesta pesquisa, as da IFAC e da ANAO como referências tanto para os princípios de governança, quanto para as práticas de governança, com dimensão no controle. Já as recomendações do CIPFA foram empregadas apenas para os princípios, e as da INTOSAI para as práticas com dimensão no controle.

Para o alcance do objetivo proposto, foram utilizadas pesquisas bibliográfica, documental e de campo, com a aplicação de questionário em 22 dos 28 órgãos de controle interno brasileiros. Já os dados foram analisados com o auxílio da estatística descritiva.

O presente artigo está estruturado em cinco seções, incluída esta introdução. A segunda seção aborda o tema governança na Administração Pública, com foco na dimensão do controle. A terceira e quarta seções apresentam a metodologia utilizada e os principais resultados encontrados e, por fim, as conclusões são expostas.

## **2 Governança e Controle na Administração Pública**

Jensen e Meckling (1976, p. 310) definiram um relacionamento de agência como “um contrato no qual uma ou mais pessoas – o principal – engajam outra pessoa – o agente – para desempenhar alguma tarefa em seu favor, envolvendo a delegação de autoridade para a tomada de decisão pelo agente”. Supondo-se que nenhum indivíduo pode desejar maximizar uma função utilidade que não seja a sua, cria-se o ambiente do conflito de agência. A Governança tem o objetivo de regular as relações entre a propriedade e a gestão, cujos interesses não se encontram, necessariamente, alinhados, e estão contextualizadas em uma situação característica do conflito de agência (BERLE; MEANS, 1932).

Para Lopes (2004), o conflito de agência é intensificado pelo problema da assimetria informacional, uma vez que os administradores possuem informações mais completas sobre o desempenho da empresa do que os investidores, podendo esse conteúdo informativo superior ensejar prejuízos para estes últimos, na medida em que demoram mais a saber da real situação da empresa. Os administradores podem também utilizar recursos da empresa em benefício próprio e causar perdas para os acionistas.

Como mecanismo para reduzir tais divergências de interesses, tem-se a governança corporativa, a qual é definida como o sistema pelo qual as companhias são dirigidas e controladas, identificando-se três princípios fundamentais: a transparência, a integridade e a responsabilidade de prestar contas ou *accountability* (CADBURY COMMITTEE, 1992).

No Brasil, o primeiro código sobre governança corporativa foi elaborado, em 1999, pelo Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC), cuja quarta versão foi lançada em 2009. Este código apresenta informações sobre o Conselho de Administração e a conduta esperada deste órgão, bem como dos demais agentes, incluindo o Conselho Fiscal, os gestores e a auditoria independente, abordando o princípio da prestação de contas (*accountability*) e discutindo conflitos de interesse e ética (IBGC, 2009). Referido código arrima-se nos princípios básicos estabelecidos pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE, 2004), quais sejam: transparência, equidade, prestação de contas (*accountability*) e responsabilidade corporativa.

Os problemas de agência, presentes nas instituições privadas e a consequente aplicação de mecanismos institucionais de governança corporativa utilizados para lidar com estes assumem dimensão bem mais ampla no contexto público. Consoante Almeida et al (2008), a gestão pública está situada perante um grande conflito de agência, que tem como agentes uma complexa e difusa cadeia de executivos e de estrutura ministerial de base política, os quais interagem com agentes sociais e diversos *stakeholders* (contribuintes, políticos, sociedade etc) que procuram influenciar as organizações públicas pela ação política.

Para Fontes Filho (2003), as questões de governança pública estão associadas ao exercício e ao controle do poder e incorporam aspectos da articulação de vários agentes sociais e arranjos institucionais. A dificuldade de definir objetivos claros a serem alcançados pela Administração Pública, em atendimento aos interesses dos cidadãos, é um aspecto que dificulta o monitoramento de resultados e a consequente aplicação de incentivos ou punições aos agentes gestores, evidenciando-se, dessa forma, a importância dos sistemas de controle interno e externo à organização como balizadores da ação gerencial.

Ao destacar a dimensão controle, cabe mencionar que Roehl-Anderson e Bragg (2004) apontam esta dimensão como uma das funções mais essenciais de uma organização, cabendo-lhe a mensuração e a correção do desempenho da organização, de forma que os planos e objetivos possam ser realizados. Conforme Roehl-Anderson e Bragg (2004), o controle gerencial busca adequar o desempenho ao plano estabelecido, cabendo ao responsável pelo controle na organização a disponibilização de informações para os gestores da empresa, de forma que medidas corretivas sejam adotadas com vistas a alcançar os objetivos traçados. Para tanto, na visão, ainda, de Roehl-Anderson e Bragg (2004), é função do controle não apenas dar *feedback* de informações para as diversas áreas da empresa, dentro de uma visão retrospectiva, mas também mapear sistemas, examinar questões operacionais e implementar processos de melhoria para eliminar problemas relacionados ao controle, dentro de uma visão prospectiva da organização e da adoção de atividades preventivas para correções de rumo.

Na seara pública, Peter (2007) expressa que o controle é considerado uma das funções básicas da administração, juntamente com o planejamento, a organização, a direção e a coordenação, conforme sistematização de Fayol. Defende, ainda, Peter (2007) a ideia de que, qualquer que seja o sentido ou a amplitude do controle, sua principal finalidade relaciona-se

com a produção de informações estratégicas que tenham como objetivo a continuidade, o desenvolvimento e a responsabilidade social da entidade.

Para Matias-Pereira (2010, p. 167), o controle é uma atividade inerente a qualquer tipo de organização e, numa visão mais ampla, sua atuação vai além de aspectos financeiros e administrativos, compreendendo “todo o conjunto de métodos e ações realizados dentro de determinado órgão [...], criando uma cultura de transparência, efetuando comparações entre os resultados previstos e os realizados em sintonia com o interesse público”.

Como instrumento de governança pública, o controle está fortemente relacionado com a *accountability*, que envolve a prestação de contas dos políticos aos cidadãos quanto aos resultados dos compromissos eleitorais, cuja execução é delegada à administração governamental, à qual também compete a prestação de contas, feita por instituições responsáveis pela supervisão, regulação, controle e fiscalização da gestão pública, a exemplo dos órgãos de controle interno ou das controladorias públicas.

No âmbito do Poder Executivo Federal brasileiro, o sistema de controle interno passou por vários modelos, tanto em termos de estrutura organizacional quanto de áreas de competência. Conforme Silva (2003), no final da década de 60, com a reforma administrativa Federal, aprovada pelo Decreto-Lei nº 200/1967, o sistema de controle interno focou mais na fiscalização financeira, sendo o Ministério da Fazenda o órgão central deste sistema.

Conforme Piscitelli, Timbó e Rosa (2004), a concepção do controle interno, introduzida na CF/88, evidenciou a amplitude do controle e representou a visão mais abrangente a este atribuída, desde a segunda metade da década de 60, quando as inspetorias gerais de finanças substituíram as contadorias seccionais e foi instituída a auditoria, que veio a eliminar a obrigatoriedade, então vigente, de verificação e autorização prévia de cada despesa, procedimento esse que coexistia com a falta de capacidade de operacionalizá-lo.

Em 2003, a nível Federal, o órgão de controle interno passou a ser um Ministério próprio, com a criação da Controladoria Geral da União (CGU), em substituição à Corregedoria Geral, cujo titular recebeu a denominação de Ministro de Estado do Controle e da Transparência. Conforme Suzart, Marcelino e Rocha (2009), o surgimento da CGU implicou a criação ou transformação de muitas instituições nos estados e nos municípios.

Com base no exposto, fica evidenciado que faz parte da atuação do controle o comprometimento com o desempenho e com os resultados da gestão organizacional, constituindo um de seus pilares a responsabilidade de disponibilização de informações, que atendam aos requisitos de integridade, confiabilidade, transparência e *accountability*, elementos esses característicos das entidades atuantes em um ambiente de boa governança.

Diversos órgãos envolvidos com a Administração Pública, em diferentes países, identificaram princípios e melhores práticas necessárias à consolidação da boa governança pública. As recomendações apresentadas por esses órgãos para a atuação do controle valorizam práticas relacionadas a ações e produtos gerados, aos instrumentos adotados e ao conteúdo das informações disponibilizadas.

Em análise preliminar dos documentos da IFAC, do ANAO, do CIPFA e da INTOSAI, constatou-se que somente a IFAC e o ANAO definiram tanto princípios como melhores práticas de governança pública, com dimensão no controle, e que o CIPFA apresentou apenas princípios e a INTOSAI melhores práticas.

Quanto à IFAC, cabe mencionar que esta estendeu a análise do tema governança corporativa para o contexto público, por meio da publicação do “estudo 13”, contendo orientações sobre princípios, diretrizes e recomendações de governança para entidades do setor público (IFAC, 2001). Os princípios de governança, definidos pela IFAC (2001), cobrem aspectos das responsabilidades e condutas dos agentes públicos relacionados à abnegação, integridade, objetividade, *accountability*, transparência, honestidade e liderança.

Para a IFAC (2001), as boas práticas de controle envolvem ações nas áreas da gestão de risco, auditoria interna, comitê de auditoria, controles internos, orçamento, administração financeira e treinamento. Além disso, a IFAC (2001) recomenda práticas relacionadas a relatórios externos, consideradas, neste trabalho, como integrantes do controle, em razão da complementaridade que apresentam em relação às suas funções.

A ANAO (2005) elenca como princípios de governança: *accountability*, atitude de guardião, eficiência, integridade, liderança e transparência. No tocante às recomendações de melhores práticas, o ANAO destaca no *Better Practice Guide* (BPG), direcionado aos comitês de auditoria, as responsabilidades nas seguintes áreas: gestão de risco; estrutura de controle; *accountability* externo; conformidade com a legislação e auditorias interna e externa (ANAO, 2005). Recomenda, também, a ANAO (2003), a utilização de instrumentos de planejamento e monitoramento de desempenho que ofereçam o referencial dos objetivos a serem alcançados, tanto pelo governo como um todo, quanto por parte de cada entidade individualmente, e de um sistema de informação físico e financeiro consistente, para a mensuração dos resultados. E, ainda, que a entidade conte com um controle interno baseado em processos documentados e regras claras que transmitam confiança quanto à segurança dos procedimentos, adotando um comportamento de comunicação e divulgação dos procedimentos, contas e resultados.

Já o CIPFA somente destacou princípios de governança pública, quais sejam, abnegação, *accountability*, honestidade, integridade, objetividade e transparência.

No que tange às recomendações da INTOSAI (2004), estas são estabelecidas no guia de padrões de controle interno para o setor público, que incorpora aspectos de comportamentos éticos e de prevenção e detecção de fraudes e corrupção, considerados elementos-chave para proporcionar a confiança dos cidadãos na gestão dos recursos públicos e pedra angular de uma boa governança, o controle interno deve contar com os seguintes componentes: ambiente de controle; abordagem de risco; atividades de controle; informação e comunicação; e monitoramento do desempenho das funções de controle na organização.

Do exposto, verifica-se que estas recomendações de controle para as entidades públicas convergem para práticas relacionadas ao alcance de um ambiente institucional mais seguro, que administra seus riscos; mais estável, por meio de adequados ambientes de controles internos; mais confiável, ancorado em consistentes sistemas de informações, demonstrativos financeiros e auditorias; e mais transparente, ao utilizar canais de comunicação interna e externa (IFAC, 2001; ANAO, 2003; INTOSAI, 2004).

Essas práticas de controle reforçam o ambiente de governança das entidades por estarem associadas aos princípios essenciais da governança pública, quais sejam, transparência, *accountability*, integridade, liderança, atitude de guardião, eficiência, abnegação, objetividade e honestidade (IFAC, 2001; ANAO, 2005; CIPFA, 2005).

Quanto às pesquisas brasileiras que envolvem as temáticas governança pública e controle, verificou-se que os estudos sobre governança na esfera pública ainda são teóricas, porém, cabe mencionar a pesquisa de Thomé e Tinoco (2005), que ao verificarem a efetividade do uso do controle interno em 20 prefeituras do Estado do Paraná, constaram que na maioria dos municípios o controle interno não está atuando como ferramenta de auxílio à gestão, nem a legislação está sendo atendida; e de Silva et al (2011), que, ao analisarem as práticas de governança pública adotadas no Tribunal de Contas do Estado do Ceará, sob a ótica do estudo 13 do PSC/IFAC, verificou a existência de procedimentos mínimos e satisfatórios de cumprimento dos quesitos abordados em três dimensões apresentados pela IFAC, quais sejam: estruturas e processos organizacionais, controle e relatórios externos.

### **3 Metodologia**

Esta pesquisa caracteriza-se como descritiva, nos termos conceituados por Beuren (2003), por pretender identificar, relatar e comparar características de determinada situação. O

foco do estudo é contribuir para ampliar o conhecimento sobre a atuação dos órgãos de controle interno dos governos federal e estaduais brasileiros como instrumentos de governança no setor público, ao analisar o nível de alinhamento das características institucionais e da forma de atuação desses órgãos aos princípios e práticas recomendadas de governança pública, referentes à dimensão controle.

Quanto aos procedimentos, o estudo foi conduzido pela pesquisa bibliográfica, documental e de campo. Por meio da pesquisa bibliográfica, buscou-se conhecer os conceitos relacionados à temática governança, em especial no que se refere ao ambiente governamental e suas especificidades. Por intermédio da pesquisa documental, em análises das páginas institucionais dos governos federal e estaduais, bem como do Conselho Nacional de Órgãos de Controle Interno dos Estados Brasileiros e do Distrito Federal (CONACI), disponíveis na *internet*, foram identificados os órgãos brasileiros de controle interno, pesquisando-se as legislações, normativos e as principais características institucionais, estrutura organizacional, dirigentes, áreas de atuação e informações relacionadas ao objeto desse artigo.

A população desta pesquisa é representada pelos 28 órgãos de controle interno brasileiros dos governos federal e estaduais, ou seja, a Controladoria Geral da União (CGU) e os 27 órgãos estaduais, incluindo-se, dentre estes, o do Distrito Federal.

Para a coleta de dados foi utilizado o questionário estruturado e auto aplicável, via *internet*. Ressalta-se que, os campos iniciais do questionário incluíram indagações para identificar a denominação do órgão, do seu dirigente, do cargo do responsável pela informação e a posição hierárquica do órgão na estrutura da Administração Pública.

Já o primeiro bloco temático cobriu quatro assuntos relacionados às características institucionais em que os órgãos de controle interno estão inseridos, para fins de comparação com as recomendações apontadas pelos órgãos de referência internacional. Cada assunto foi desdobrado em uma ou mais perguntas, totalizando sete. Os assuntos desse bloco estão relacionados com: a definição clara de papéis e responsabilidades dos dirigentes e gestores públicos; a promoção de valores organizacionais; a prestação de contas e comunicação com os cidadãos; e a qualificação dos dirigentes e gestores.

O segundo bloco temático envolveu sete assuntos relacionados às práticas utilizadas pelos órgãos de controle interno, em termos de ações desenvolvidas, de conteúdo e forma de disponibilização dos produtos gerados, a fim de comparar com as recomendações dos órgãos de referência internacional. Tais assuntos estão relacionados às ações de controle, como dimensão da governança pública, quais sejam: gestão de riscos; controle interno; auditoria interna; orçamento e administração financeira; gestão de pessoas; relatórios externos; e articulação com o controle externo. Ressalta-se que cada assunto também foi desdobrado em uma ou mais perguntas, totalizando vinte e uma.

Visando dar maior consistência ao conteúdo das questões e orientar a análise dos resultados, foi elaborado um quadro de referência (Quadro 1), a partir das recomendações emanadas dos órgãos internacionais que tratam da governança com foco no controle.

PARTE I – CARACTERÍSTICAS INSTITUCIONAIS	
Áreas	Práticas Recomendadas
I – Definição de Papéis e Responsabilidades	Estabelecimento e definição em instrumento legal dos papéis e responsabilidades dos dirigentes e gestores públicos.
II- Estabelecimento de critérios de indicação	Estabelecimento de condições para a indicação dos dirigentes públicos em que se observem critérios de competência e de mérito.
III - Promoção de Valores Organizacionais	Promoção de valores organizacionais e estabelecimento de padrões de conduta para os dirigentes e os gestores governamentais, mediante a utilização e disseminação de guias, códigos de ética e outros, que tratem da: - transparência dos processos e ações das organizações; - integridade nos relacionamentos, baseados na honestidade, na objetividade e em altos padrões de probidade na administração dos recursos públicos; e - <i>accountability</i> por meio da responsabilização dos dirigentes e gestores públicos de

	prestar contas das decisões e ações envolvendo o trato dos recursos públicos e o alcance dos objetivos organizacionais.
IV - Comunicação com os cidadãos	Comunicação clara com os <i>stakeholders</i> sobre o alcance dos objetivos organizacionais e a forma como os recursos são geridos, de forma a dar segurança a eles de que a administração das instituições leva em conta os legítimos interesses daqueles.
V - Utilização de Controles	Existência de unidade organizacional na estrutura do ente público.
VI - Qualificação Profissional	Promoção da qualificação de governantes, dirigentes e gestores.
PARTE II – FORMA DE ATUAÇÃO DO CONTROLE	
Áreas	Práticas Recomendadas
I - Gestão de risco	Identificação dos riscos associados ao alcance dos objetivos (financeiros, de negócios, de conformidade legal, de fraudes).
	Avaliação da probabilidade de ocorrência e do impacto de riscos.
	Desenvolvimento e implementação de programas e procedimentos para mitigar os riscos identificados.
	Monitoramento e avaliação dos riscos e dos programas a estes relacionados.
II - Ambiente de controle	Comunicação dos riscos aceitáveis pela gestão e pelos <i>stakeholders</i> na entidade.
	Emissão de instruções para a instituição e manutenção de controles que assegurem:
	- alcance dos objetivos e metas;
	- salvaguarda dos recursos;
II - Ambiente de controle	- confiabilidade dos relatórios; e
	- conformidade dos procedimentos com as leis e regulamentos.
	Adoção de procedimentos de controle de processos e atividades de desempenho (autorizações, aprovações, verificações, reconciliações, revisões e supervisões).
	Aplicação de controles relacionados à tecnologia da informação, envolvendo:
II - Ambiente de controle	- o planejamento e a gestão de programas de segurança, a definição dos níveis de acesso aos sistemas, o desenvolvimento, manutenção e mudanças de <i>softwares</i> ;
	- a prevenção, a detecção e a correção de irregularidades nos sistemas de informação.
	Utilização de códigos de condutas para assegurar uma cultura comprometida com a ética e a conformidade legal.
	Estabelecimento de unidade de controle interno independente da gestão, em alto nível hierárquico da organização.
III - Auditoria Interna	Monitoramento do desempenho das funções de controle no órgão para verificar a aplicação em todos os níveis e a efetividade ante aos objetivos organizacionais (pode se dar com a verificação das soluções implementadas para os achados de auditoria).
	Utilização de plano de trabalho baseado no plano da gestão de riscos da entidade.
	Revisão sistemática, avaliação e elaboração de relatórios sobre a adequação dos sistemas gerenciais, operacionais, orçamentários e financeiros, incluindo:
	- a relevância das políticas, planos e procedimentos e seus efeitos financeiros;
IV - Orçamento Administração Financeira	- a revisão das operações e programas, para constatar se os resultados são consistentes com os objetivos e metas estabelecidos;
	- a extensão da salvaguarda dos ativos;
	- a confiabilidade e integridade das informações financeiras e gerenciais, e as medidas para identificar, mensurar, classificar, registrar e agir sobre essas informações;
	- a economia e eficiência na aplicação dos recursos;
IV - Orçamento Administração Financeira	- a integridade dos sistemas informatizados;
	- a conformidade com a legislação.
	Utilização de sistema orçamentário e financeiro como instrumento de planejamento, incluindo indicadores de resultados sobre o alcance dos objetivos do órgão.
	Integração do orçamento com a Contabilidade.
V - Gestão de Pessoas	Utilização de administração financeira como suporte aos gestores no uso econômico e eficiente dos recursos.
	Desenvolvimento de programas de treinamento para a <i>staff</i> do órgão para habilitá-lo nas diversas áreas sob sua responsabilidade, incluindo treinamentos específicos.
	Desenvolvimento de programas de treinamento para os servidores quanto aos objetivos do controle interno e ajudá-los nas habilidades para lidar com problemas éticos.
	Manutenção de níveis salariais adequados para atrair e manter servidores.
VI - Relatórios Externos	Elaboração e publicação de relatórios anuais pelos dirigentes das entidades com prestação de contas dos resultados do órgão ante o previsto para o ano.

	Disponibilização de informações de execução orçamentárias com base na lei orçamentária anual.
	Monitoramento de desempenho sobre a aplicação eficiente e eficaz dos recursos, alinhados com os resultados organizacionais.
	Utilização de normas contábeis apropriadas na elaboração das demonstrações financeiras incluídas nos relatórios anuais.
	Inclusão, nos relatórios anuais, de informações sobre:
	- declaração de responsabilidade dos dirigentes quanto à gestão dos recursos financeiros e suas demonstrações, da manutenção de uma efetiva estrutura de controle e da aderência aos padrões contábeis aplicáveis;
	- declaração sobre a adoção de padrões ou códigos de governança;
	- demonstrações financeiras auditadas e de resultados das auditorias feitas em cada instituição, com as recomendações pertinentes.
	Divulgação, acessível, de informações compreensíveis, atualizadas, em meio eletrônico.
VII - Relação com o Controle Externo	Articulação entre o comitê de auditoria, a auditoria externa e a interna, de forma a proporcionar elementos sobre a efetividade da entidade.
	Relacionamento profissional das entidades com a auditoria externa e expressão da extensão da confiança da auditoria externa na auditoria interna das entidades.

Quadro 1 – Quadro de referência da pesquisa

Fonte: Adaptado IFAC (2001), ANAO (2003), CIPFA (2005) e INTOSAI (2004).

Observa-se, no Quadro 1, que, foram identificadas, como categorias de análise, as áreas características da atuação dos órgãos, e, como subcategorias, as práticas relacionadas a cada uma dessas áreas. Este quadro foi utilizado para subsidiar a verificação das características institucionais e da forma de atuação das práticas utilizadas pelos órgãos de controle interno, quanto à natureza das ações desenvolvidas, ao conteúdo e à forma de disponibilização dos produtos gerados, comparativamente às recomendações para o controle.

Os questionários foram encaminhados por *e-mail* para os dirigentes dos órgãos de controle, com a recomendação de que fossem respondidos pelo gestor principal do órgão, dado o pressuposto de que este seria capaz de melhor conhecer a natureza do conteúdo das questões. Todos os questionários foram encaminhados no dia 14 de outubro de 2010 e as respectivas respostas ocorreram no período de 26 de outubro a 14 de dezembro de 2010.

No tocante à análise dos dados, ressalta-se que foi realizada a tabulação dos questionários; elaboradas tabelas, baseadas nos blocos temáticos do questionário, conforme orientações do Quadro 1; e utilizada a estatística descritiva.

#### 4 Resultados da Pesquisa

Dos 28 órgãos de controle interno dos governos Federal e estaduais brasileiros, 22, ou seja, 78,57%, responderam ao questionário - CGU (órgão Federal) e 21 órgãos estaduais.

Ao analisar as respostas do bloco inicial do questionário, observou-se que, dos 22 órgãos pesquisados, 10 assumem a nomenclatura de Controladoria, 4 de Auditoria, e 2 de Secretaria. Os demais órgãos (6) constituem áreas integrantes da estrutura da Secretaria da Fazenda dos respectivos estados, organizados nas formas de Superintendência, de Contadoria e Auditoria, de Diretoria e de Departamento. Conseqüentemente, os titulares desses órgãos são denominados como Controlador-geral, Auditor-geral, Secretário, Superintendente, Contador e Auditor geral, e Diretor.

Desta feita, constatou-se, preliminarmente, a falta de padronização dos órgãos pesquisados quanto à denominação destes, bem como do cargo do dirigente responsável.

No que tange ao cargo dos respondentes, ressalta-se que, em 7 órgãos, os questionários foram respondidos pelos respectivos titulares; em 5 órgãos, por dirigentes diretamente ligados ao titular, ou seja, secretários-adjuntos, secretários-executivos e chefes de gabinete; e, nos demais (10), por detentores de cargos como superintendentes, diretores, assessores, coordenadores, dentre outros.

Já quanto à posição institucional dos órgãos analisados, observou-se que 16 se localizam no primeiro escalão da estrutura governamental e 6 são órgãos integrantes da Secretaria da Fazenda. Tais posições apontam para um bom nível de reconhecimento, pelos governos, do papel que cabe à função controle no âmbito das atividades da Administração Pública.

Quanto às características institucionais dos órgãos de controle interno analisados, apresenta-se a Tabela 1, a qual destaca a quantidade de órgãos brasileiros que atendem as recomendações emanadas dos órgãos de referência internacionais.

Tabela 1 - Alinhamento às recomendações relacionadas às características institucionais

Área	Práticas recomendadas	Quant. órgãos
<b>I - Definição de papéis e responsabilidades</b>	O governo estabelece e define em instrumento legal os papéis e responsabilidades dos dirigentes e gestores públicos.	22
<b>II - Estabelecimento de critérios de indicação</b>	O governo estabelece formalmente critérios de competência e de mérito para a indicação de dirigentes dos órgãos governamentais.	6
<b>III – Promoção de Valores Organizacionais</b>	Adotam a integridade nos relacionamentos, a honestidade, a objetividade e a probidade como valor e padrão de conduta recomendados pelos códigos de conduta.	12
	Adotam a transparência dos processos e ações como valor e padrão recomendados pelos códigos de conduta.	11
	O governo estabelece formalmente valores e padrões de conduta éticos, por meio de guias, códigos de conduta e outros.	14
	Adotam a <i>accountability</i> como valor e padrão de conduta recomendados pelos códigos de conduta.	8
	O governo dissemina os guias e códigos de ética nas organizações.	9
<b>IV - Comunicação com os cidadãos</b>	O governo comunica os resultados das políticas públicas, através da <i>internet</i> e de outros meios.	21
<b>V- Utilização de Controles</b>	O governo dispõe, em sua estrutura, órgão próprio de controle interno.	16
<b>VI - Qualificação Profissional</b>	O governo adota uma política de treinamento para os dirigentes e servidores.	19
	A política de treinamento envolve todos os órgãos governamentais em abrangência compatível com as suas necessidades.	7

Fonte: Dados da pesquisa.

Na análise da Tabela 1, observa-se que somente a recomendação quanto ao estabelecimento de papéis e responsabilidades de dirigentes e gestores públicos foi atendida pela totalidade dos órgãos de controle interno analisados. De forma mais recorrente, estes órgãos destacam a lei como o instrumento legal utilizado para tal. A possível explicação para o alto atendimento desta recomendação pelos órgãos de controle interno brasileiros está ligada ao ambiente legalista presente no Brasil, em que as atividades da Administração Pública são norteadas pelo princípio da legalidade, conforme expressa a Constituição Federal.

Constata-se, ainda, que a prática relacionada com comunicação dos resultados das políticas públicas foi destacada por quase a totalidade dos órgãos (21). Tais órgãos informaram que os respectivos governos utilizam a *internet* como meio de comunicação dos resultados de suas políticas, além do emprego de outros meios, como de audiências públicas, reuniões de colegiados, televisão, rádio, jornal e outros veículos de comunicação coletiva.

Outra recomendação que obteve um alto nível de atendimento pelos órgãos analisados foi a adoção de política de treinamento para dirigentes e servidores, ou seja, 19 órgãos a destacou como prática desenvolvida em seus respectivos órgãos.

No que concerne às práticas recomendadas que obtiveram os menores níveis de atendimento pelos órgãos analisados, verifica-se que o estabelecimento formal de critérios para a indicação de dirigentes (6), a adoção da *accountability* nos códigos de conduta (8), a

disseminação de guias e códigos de ética (9), e a existência de política de treinamento na administração (7) foram destacadas por menos de 50% dos órgãos analisados.

Ressalta-se que a baixa observância ao estabelecimento de critérios de indicação para os dirigentes públicos fragiliza o ambiente de confiança entre os cidadãos e a gestão, prejudicando o atendimento de aspectos basilares da governança pública, uma vez que a confiança dos cidadãos nos dirigentes das entidades é um elemento básico para uma boa governança, o que requer que esses dirigentes sejam dotados de elevados padrões de conduta ética, probidade e competência na administração dos recursos públicos.

Quanto ao baixo atendimento da recomendação da disseminação de guias e códigos de ética, observa-se, na Tabela 1, que mais de 60% dos órgãos de controle (14) estabelecem formalmente valores e padrões éticos, por meio de guias e códigos de conduta, todavia não disseminam estes nas organizações. Neste aspecto, cabe destacar que somente 8 órgãos inserem aspectos relacionados com a *accountability* em seus códigos de conduta, quantidade esta baixa, considerando ser a *accountability* um dos princípios da governança pública, recomendado pela IFAC, ANAO e CIPFA, órgãos de referência internacional.

Cabe ainda enfatizar que, dos 19 órgãos que afirmam adotar uma política de treinamento, apenas 7 responderam que estas atendem a todos os órgãos da administração, ou seja, há uma concentração de treinamentos em determinados órgãos, gerando carências em outros, dificultando a integral qualificação em toda a Administração.

Quanto às práticas de controle, como dimensão da governança pública, recomendadas pelos órgãos de referência neste estudo, apresenta-se a Tabela 2.

Tabela 2 – Alinhamento às recomendações relacionadas às práticas de controle

Área	Práticas recomendadas	Quant. órgãos
<b>I - Gestão de risco</b>	Atua na gestão de riscos relacionados aos processos da gestão.	20
	Atua na gestão de riscos relacionados à obtenção dos objetivos e metas organizacionais.	17
	Atua na gestão de riscos relacionados à ocorrência de fraudes.	16
	Identifica e informa sobre os riscos associados à consecução dos objetivos setoriais dos órgãos governamentais, individualmente.	11
	Identifica e informa sobre os riscos associados à obtenção dos macro-objetivos do governo.	9
	Desenvolve e implementa programas e procedimentos para corrigir os riscos identificados.	8
	Traça cenários, avalia a probabilidade de ocorrência, o impacto e as condições dos órgãos de gerenciar os riscos relacionados à obtenção dos objetivos e metas governamentais.	7
	Elabora relatórios específicos da gestão de riscos.	3
	Divulga, externamente e na <i>internet</i> , os riscos identificados.	1
<b>II - Controle interno</b>	Emite instruções de controle interno que abordam a salvaguarda dos recursos.	15
	Emite instruções de controle interno que abordam a conformidade legal dos procedimentos.	14
	Emite instruções de controle interno que abordam o alcance dos objetivos e metas.	12
	Emite instruções para o estabelecimento de instrumentos e práticas de controle interno nos órgãos governamentais.	15
	Monitora o desempenho das funções de controle nos órgãos.	15
	Emite instruções de controle interno que abordam a confiabilidade dos relatórios.	9
	Adota procedimentos de controle relacionados à tecnologia da informação.	9
<b>III - Auditoria Interna</b>	Elabora relatórios de auditoria tratando dos aspectos:	-
	extensão da salvaguarda dos ativos quanto a desperdícios, ineficiência administrativa, fraudes ou outras causas;	19
	economia e eficiência na aplicação dos recursos;	19
	confiabilidade e integridade das informações gerenciais e financeiras disponíveis;	16
	adequação da estrutura e a eficácia de gestão dos controles internos;	14

Área	Práticas recomendadas	Quant. órgãos
<b>III - Auditoria Interna</b>	relevância das políticas, planos e procedimentos adotados pelos órgãos auditados e seus efeitos financeiros;	11
	revisão dos programas para aferir se os resultados são consistentes com objetivos estabelecidos;	11
	integridade dos sistemas informatizados;	9
	efetividade do código de ética e conduta ante os padrões de boa governança pública.	5
<b>IV- Orçamento e Administração Financeira</b>	Monitora a integração dos sistemas orçamentário e financeiro com o de contabilidade.	18
	Monitora a execução orçamentária, observando o comportamento em relação aos objetivos estabelecidos.	16
	Monitora a situação financeira, observando a adequação entre a situação de caixa e a estrutura de financiamento de médio e longo prazos.	9
<b>V - Gestão de Pessoas</b>	Dispõe de carreira própria de controle.	15
	Adota política de treinamento dos servidores em abrangência e periodicidade compatíveis com os requisitos necessários.	12
	Adota política de remuneração que, certamente, atrai servidores da carreira.	3
<b>VI - Relatórios Externos</b>	Informa, nos relatórios anuais de prestação de contas de gestão dos órgãos governamentais:	-
	-indicação dos responsáveis pela gestão orçamentária, financeira e operacional do órgão;	17
	-resultados do órgão quanto ao desempenho orçamentário e financeiro e alcance de objetivos;	15
	-resultados das auditorias realizadas com as recomendações pertinentes;	11
	-demonstrações financeiras auditadas;	9
	-atestado da auditora sobre a adequação das demonstrações financeiras aos padrões contábeis internacionais, ou outros reconhecidos;	5
	-declaração de responsabilidade do dirigente quanto à manutenção de uma efetiva estrutura de controle;	5
	-indicação sobre a adoção de padrões ou códigos de governança.	3
	Divulga, na <i>internet</i> :	-
	-relatórios da gestão fiscal e relatórios exigidos pela LRF;	13
	-relatórios anuais de prestação de contas do chefe do Poder Executivo;	11
	-relatórios de desempenho dos objetivos e metas estabelecidos no Plano Plurianual;	9
	-relatórios anuais de auditoria interna sobre a prestação de contas do chefe do Poder Executivo;	6
	-relatórios anuais de prestação de contas da gestão, por parte de cada órgão governamental;	1
-relatórios anuais de auditoria interna sobre a gestão de cada órgão governamental;	1	
relatórios sistemáticos de auditoria interna.	1	
<b>VII - Articulação com Controle Externo</b>	Expressam, nos relatórios, sobre seu relacionamento com a auditoria externa.	7
	Contam com um comitê de auditoria independente.	1

Fonte: Dados da pesquisa.

Do exposto na Tabela 2, verifica-se que nenhuma das práticas de controle recomendadas pelos órgãos de referência internacional foi atendida pela totalidade dos órgãos de controle interno analisados. Aquela que apresentou um maior nível de atendimento pelos órgãos (20) está relacionada com a gestão de riscos dos processos de gestão.

Constata-se, assim, que os órgãos brasileiros preocupam-se mais em atuar na redução de riscos relacionados com aspectos processuais (licitações, contratos etc) do que nos aspectos finalísticos (obtenção dos objetivos e metas organizacionais) e na ocorrência de fraudes,

mencionados por 17 e 16 órgãos, respectivamente, o que vai de encontro com as recomendações do IFAC (2001), ANAO (2003) e INTOSAI (2004).

Ademais, observa-se uma baixa atuação dos órgãos pesquisados nas atividades relacionadas com a gestão e a divulgação dos riscos existentes, uma vez que somente menos da metade dos órgãos analisados atua na dimensão da gestão de riscos relacionada: à obtenção dos macro-objetivos do governo (9 órgãos); ao desenvolvimento de procedimentos específicos para a mitigação ou correção dos riscos (8 órgãos); e ao mapeamento da probabilidade de ocorrência desses riscos e das condições que os órgãos governamentais têm de administrá-los (7 órgãos); e, ainda, somente 3 órgãos elaboram relatórios sobre a gestão dos riscos e apenas 1 órgão divulga na *internet* os riscos identificados.

Na área de controle interno, à exceção das práticas relacionadas com a confiabilidade dos relatórios e a tecnologia da informação, ambas destacadas por 9 órgãos, as demais práticas recomendadas, relacionadas à estruturação e funcionamento efetivo de um ambiente de controle interno nos órgãos governamentais, foram praticadas por, pelo menos, mais da metade dos órgãos analisados, apresentando, assim, um bom nível de alinhamento.

Quanto à área de auditoria interna, observa-se a existência de um bom nível de atendimento dos órgãos analisados, em especial quanto às práticas de elaboração de relatórios acerca da salvaguarda dos ativos e economia e eficiência na aplicação dos recursos públicos, ambas destacadas por 19 órgãos. Por outro lado, verifica-se, também, que os órgãos analisados pouco mencionam, nos relatórios de auditoria, acerca da integridade dos sistemas informatizados e às questões da efetividade do código de ética e conduta, uma vez que estes foram destacados por menos da metade dos órgãos pesquisados, conforme Tabela 2.

Para a área de orçamento e administração financeira, constata-se que, enquanto o monitoramento da execução orçamentária em relação aos objetivos estabelecidos pelas organizações é uma prática destacada por 16 órgãos, o monitoramento da situação financeira é mencionada por apenas 9 órgãos. No entanto, quando questionados sobre o monitoramento integrado dos sistemas orçamentário e financeiro com o contábil, o nível de atendimento pelos órgãos apresenta-se alto (18).

Na área de gestão de pessoas, de acordo com a Tabela 2, observa-se que a maioria dos órgãos dispõe de servidores integrantes da carreira de controle (15) e adotam uma política de treinamentos compatível com a necessidade do órgão (12), porém é baixo o atendimento pelos órgãos (3) da prática de remunerar seus servidores com o intuito de possuir servidores de controle com uma profissão consolidada.

No que tange à área de relatórios externos, verifica-se, na Tabela 2, que as práticas recomendadas mais destacadas pelos órgãos de controle analisados foram quanto à informação, nos relatórios anuais de prestação de contas de gestão, da indicação dos responsáveis (17) e dos resultados orçamentários, financeiros e alcance dos objetivos da gestão (15). Em contrapartida, há baixo atendimento às práticas recomendadas, nos relatórios de gestão, de atestar as demonstrações financeiras (5 órgãos), de declarar a responsabilidade do dirigente em manter uma estrutura efetiva de controle (5 órgãos), e de indicar a adoção de padrões e códigos de governança pública (3 órgãos).

Ainda na área de relatórios externos, constata-se que poucos órgãos analisados utilizam a *internet* para divulgar seus relatórios, em especial no que se refere à prestação de contas anual de gestão e à auditorias internas, em cada órgão governamental ou sistemáticas, as quais foram destacadas por apenas 1 órgão. Tal fato vai de encontro ao recomendado pelos órgãos de referência internacional na temática da governança no setor público, os quais destacam a transparência como princípio, e, ainda, impossibilita a redução da assimetria de informações entre gestores e cidadãos.

Outro fato a ser destacado nesta área refere-se à ainda existência de 11 e 9 órgãos, respectivamente, que não divulgam na *internet* os relatórios fiscais e exigidos na Lei de

Responsabilidade Fiscal (LRF), e os relatórios anuais de prestação de contas do Poder Executivo, mesmo havendo a expressa obrigação, na Constituição e na LRF, da ampla divulgação destas informações.

Já a área de articulação com o controle externo não apresentou nenhuma prática recomendada que obtivesse mais de 50% dos órgãos analisados, ou seja, 7 órgãos de controle interno expressam, nos relatórios, o relacionamento com a auditoria externa, e somente 1 órgão possui comitê de auditoria independente. Desta feita, mesmo existindo a responsabilidade solidária entre os controles internos e externos, preconizada na CF, há um baixo alinhamento das práticas recomendadas acerca da articulação com o controle externo pelos órgãos de controle interno brasileiros.

## 5 Conclusões

Esta pesquisa teve o objetivo de analisar o nível de alinhamento das características institucionais e da forma de atuação dos órgãos de controle interno brasileiros aos princípios e recomendações de boas práticas de governança pública, referentes à dimensão controle.

Com efeito, foram identificados os princípios de governança pública e as boas práticas recomendadas para o ambiente governamental e para o controle, como instrumento de governança, bem como as práticas presentes no ambiente governamental e as utilizadas pelos 22 órgãos de controle analisados e, finalmente, foi procedida à análise comparativa entre as práticas adotadas pelos órgãos de controle e as recomendadas.

Os resultados demonstraram que, quanto às características institucionais, se observa que, com exceção das áreas de estabelecimento de critérios de indicação e de promoção de valores organizacionais, a maioria das áreas apresenta um bom nível de atendimento às práticas recomendadas pelos órgãos de controle interno analisados, uma vez que, em média, as práticas recomendadas são observadas por 67,27% dos órgãos analisados.

Já no tocante às práticas recomendadas de controle, verifica-se que, dentre as 7 áreas de recomendação para a dimensão do controle na governança pública, somente 3 apresentaram um nível de atendimento superior a 50% às práticas de controle recomendadas pelos órgãos analisados, que foram as de: controle interno (57,79%); auditoria interna (59,09%); e orçamento e administração financeira (65,15%). Constatou-se, ainda, que, na área relacionada à articulação com o controle externo, nenhuma das práticas recomendadas foi observada por mais de 8 órgãos de controle interno pesquisados. E que há um baixo nível de alinhamento dos órgãos de controle analisados quanto às práticas recomendadas na área de relatórios externos. Tais constatações vão de encontro aos dispositivos expressos na CF, LRF e nos princípios da governança pública, emanados dos órgãos de referência internacional. Além disso, constatou-se que, em média, somente 41,92% dos órgãos atendem as práticas relacionadas com o controle.

Em decorrência dos resultados da pesquisa, foi possível concluir que o nível de alinhamento das características institucionais e da forma de atuação dos órgãos de controle Federal e estaduais aos princípios e recomendações de boas práticas de governança pública, referentes à dimensão controle, é parcial, uma vez que somente, em média, 53,62% dos órgãos analisados atendem as práticas de governança, recomendadas pelos órgãos de referência internacional na dimensão controle.

Dentre as áreas de recomendação, cabe uma reflexão crítica por parte dos órgãos de controle quanto ao baixo alinhamento dos órgãos analisados às práticas recomendadas na área de relatórios externos. Por estarem inseridos em ambientes governamentais que explicitam seu alinhamento aos princípios básicos da governança pública, a transparência, a integridade e a *accountability*, como demonstrado, era de se esperar que os órgãos de controle interno observassem, com maior aderência, a prática de propagar ao público externo, ou seja, de

comunicar aos cidadãos, as informações contidas em relatórios, que apresentam os resultados da gestão pública, inclusive os referentes à gestão de riscos, nos termos recomendados. Assim, espera-se que os resultados aqui apresentados auxiliem os gestores dos órgãos de controle interno brasileiros no alinhamento de suas práticas às recomendações dos órgãos de referência internacional na temática da governança pública, a fim de reduzir as assimetrias informacionais entre a Administração Pública e os cidadãos, proporcionando a estes melhores serviços.

## Referências

ALMEIDA, F. Alberto S.; KRUGLIANSKAS, Isak; SANTOS, Silvio A; GUIMARÃES, A. Teodoro R. A governança corporativa em empresa pública e a visão de suas práticas pelos stakeholders. In: ENCONTRO ANUAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO-ENANPAD, XXXII, 2008, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2008. 1 CD-ROM.

ANAO. *AUSTRALIAN NATIONAL AUDIT OFFICE. Better practice guide: public sector audit committees.* Commonwealth of Australia: The Publications Manager, 2005. Disponível em: <<http://www.anao.gov.au/director/publications/betterpracguides.cfm>>. Acesso: set. 2011.

BERLE, ADOLF A.; MEANS, Gardiner C. **The Modern Corporation and Private Property.** New York: Harcourt, Brace & World, 1932.

BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática.** São Paulo: Atlas, 2003.

BRASIL. Constituição Federal. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 15 out. 1998.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 5 mai. 2000.

CADBURY COMMITTEE. **Report of the Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance.** London, 1992. Disponível em: <<http://www.ecgi.org/codes/documents/cadbury.pdf>>. Acesso em: ago. 2011.

FONTES FILHO, J. R. **Governança Organizacional aplicada ao setor público.** In: VIII CONGRESSO INTERNACIONAL DEL CLAD SOBRE LA REFORMA DEL ESTADO Y DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA, Panamá, 28-31, out. 2003.

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

IBGC. INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. **Código das melhores práticas de governança corporativa.** 4. ed. São Paulo: IBGC, 2009. Disponível em: <<http://www.ibgc.org.br/home.asp>>. Acesso em: set. 2011.

IFAC. INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. **Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective.** New York: 2001. Disponível em: <[http://www.ifac.org/Members/Downloads/Study\\_13\\_Governance.pdf](http://www.ifac.org/Members/Downloads/Study_13_Governance.pdf)>. Acesso: ago. 2011.

INTOSAI. INTERNATIONAL ORGANISATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS. **Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector**. Internal Control Standards Committee, Bélgica, 2004. Disponível em: <<http://www.intosai.org>>. Acesso em: set. 2011.

JENSEN, M.; MECKLING, W. Theory of the firm: managerial behavior, agency costs, and ownership structure. **Journal of Financial Economics**. v. 3, p. 305-360. 1976. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=94043>>. Acesso em: out. 2011.

LOPES, A. B. A Teoria dos Contratos, Governança Corporativa e Contabilidade. In: IUDÍCIBUS, Sérgio de; LOPES, Alexsandro Broedel. **Teoria Avançada da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2004.

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

MAY, Tim. **Pesquisa social: questões, métodos e processos**. Tradução Carlos Alberto Silveira Netto Soares. 3. ed., Porto Alegre: Artmed, 2004.

OCDE - ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **The OECD Principles of Corporate Governance**. Paris, 2004. Disponível em: <<http://www.oecd.org/dataoecd/1/42/33931148.pdf>>. Acesso em: ago. 2011.

PETER, Maria da Glória Arrais. **Controladoria na administração pública: um estudo fundamentado no Activity Based Costing**. Fortaleza: UFC, 2007.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias; ROSA, Maria Berenice. **Contabilidade Pública – uma abordagem da Administração Financeira Pública**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

ROEHL-ANDERSON, Janice M.; BRAGG, Steven M. **Controllership - The Work of the Managerial Accountant**. 7. ed. New Jersey: Wiley, 2004.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental – um enfoque administrativo**. São Paulo: Atlas, 2003.

SILVA; José Alexandre Fonseca da Silva; PESSOA, Everton Bessa; BATISTA, Eliane Corrêa; SCACCABAROZZI; Najla Clécia Mota Cavalcante. Princípios da Governança no Setor Público: Um Estudo no Tribunal de Contas do Estado do Ceará. In: ENCONTRO ANUAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO-ENANPAD-ENANPAD, XXXV, 2011, Rio de Janeiro-RJ. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2011, 1 CD ROM.

SUZART, Janilson Antonio da Silva, MARCELINO, Carolina Venturini, ROCHA, Joseilton Silveira da. As Instituições Brasileiras de Controladoria Pública – Teoria *versus* Prática. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 9, 2009, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2009.

THOMÉ, Valmir Alberto; TINOCO, João Eduardo Prudêncio. A existência do controle interno como auxílio à governança para gerar informações aos *stakeholders* das entidades públicas: a realidade em 20 prefeituras do Estado do Paraná – Brasil. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 5, 2005, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2005.