

CONTROLE COMO DIMENSÃO DA GOVERNANÇA PÚBLICA: PRINCÍPIOS E MELHORES PRÁTICAS DEFINIDOS PELOS ÓRGÃOS INTERNACIONAIS

Mônica Clark Nunes Cavalcante

Brasil, Universidade Federal do Ceará, monicaclarkc@yahoo.com.br

Maria da Glória Arrais Peter

Brasil, Universidade Federal do Ceará, gloria@arrais.com

Marcus Vinicius Veras Machado

Brasil, Universidade Federal do Ceará, marcus@acep.org.br

Palavras-chave: Governança; Controle; Administração Pública.

Tema: Costos y Gestión en el Sector Público

Recursos Audiovisuais: computador, datashow e tela de projeção

CONTROLE COMO DIMENSÃO DA GOVERNANÇA PÚBLICA: PRINCÍPIOS E MELHORES PRÁTICAS DEFINIDOS PELOS ÓRGÃOS INTERNACIONAIS

Palavras-chave: Governança; Controle; Administração Pública.

Tema: Costos y Gestión en el Sector Público

Resumo

Objetivou-se identificar os princípios e as melhores práticas de governança pública, com foco no controle, definidos, de forma convergente, pelos órgãos reconhecidos mundialmente como referência na temática da governança pública. Para tanto, foi utilizada a pesquisa bibliográfica e documental, com o emprego da técnica Análise de Conteúdo para analisar os documentos dos órgãos internacionais de governança pública, quais sejam: *International Federation of Accountants* (IFAC); *Australian National Audit Office* (ANAO); *Chartered Institute of Public Finance Accountants* (CIPFA); e *International Organisation of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI). Primeiramente, verificou-se que somente a IFAC e o ANAO definiram tanto princípios como melhores práticas de governança pública, com foco no controle. Identificou-se que os princípios da transparência, da integridade e da *accountability* são definidos, de forma recorrente, pelos órgãos internacionais de governança pública. Além disso, constatou-se, que, de forma convergente, as melhores práticas de governança, com foco no controle, estão relacionadas com a segurança, em relação aos riscos; a estabilidade, assegurada pelos controles internos; a confiabilidade, expressa nos demonstrativos financeiros auditados; e na transparência, por meio da comunicação interna e externa das informações à sociedade.

1 Introdução

O tema Governança Corporativa tem sido abordado nas duas últimas décadas, especialmente com o foco no setor privado, motivado pelos escândalos financeiros que abalaram a credibilidade das corporações no mercado de capitais internacional. Entretanto, a aplicação desse tema ao setor público, embora ainda pouco consolidada e não menos relevante, é imprescindível, em virtude dos conflitos existentes entre aqueles que são os proprietários dos recursos e aqueles que os administram.

Em uma sociedade democrática, os cidadãos são detentores de direitos fundamentais e o Estado da obrigação de promover o bem comum, por meio do atendimento às necessidades da população. Nessas sociedades, os cidadãos são os “proprietários” de todos os recursos públicos, porém não exercem a gestão destes, cabendo à Administração Pública, representada pelo Poder Executivo, tal responsabilidade, resultando na prestação dos serviços públicos.

Nessa relação, em que a propriedade está dissociada da gestão, configura-se um problema de agência, pois não há segurança sobre o alinhamento de interesses das partes, ocorrendo também assimetria informacional entre os “proprietários” e os gestores, uma vez que estes últimos detêm um nível de informação muito maior do que aqueles. Nessas situações, mecanismos de governança podem ser utilizados para facilitar a convergência de interesses e transmitir segurança aos proprietários quanto aos resultados da gestão pública.

Na literatura sobre o assunto, o controle é apontado como uma dimensão da governança no setor público, na medida em que atua comprometido em contribuir para o alcance dos objetivos organizacionais, da eficiência e da efetividade operacional das instituições, da confiabilidade das informações e da conformidade legal, dando suporte à gestão e segurança aos *stakeholders* nesses aspectos, aumentando, assim, a transparência e a *accountability* da gestão, pilares da governança.

Neste contexto, órgãos internacionais de referência na temática da governança pública, definiram princípios e práticas de boa governança, evidenciando-se neste estudo aqueles relacionados, de maneira mais específica, a dimensão controle.

Assim, o artigo possui o seguinte problema: Quais os princípios e as melhores práticas de governança pública, com foco no controle, têm sido definidos, de forma convergente, pelos órgãos reconhecidos mundialmente como referência na temática da governança pública? E como objetivo: identificar os princípios e as melhores práticas de governança pública, com foco no controle, definidos, de forma convergente, pelos órgãos reconhecidos mundialmente como referência na temática da governança pública.

Para tanto, foi utilizada a pesquisa bibliográfica e documental, com o emprego da técnica Análise de Conteúdo para analisar os documentos dos principais órgãos internacionais de governança pública, quais sejam: *International Federation of Accountants* (IFAC); *Australian National Audit Office* (ANAO); *Chartered Institute of Public Finance Accountants* (CIPFA); e *International Organisation of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI).

O presente artigo está estruturado em cinco seções, incluída esta introdução. Na segunda seção é abordado 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 da pesquisa e, por derradeiro, as considerações finais são expostas.

2 Governança e Controle na Administração Pública

Segundo Fontes Filho (2003, p. 5),

[...] a teoria da agência ocupa um problema central nos modelos de governança. Se não ocorresse a separação entre a propriedade e o gestor, não ocorreriam os problemas de agência e, por consequência, não seriam necessárias as práticas de governança corporativa.

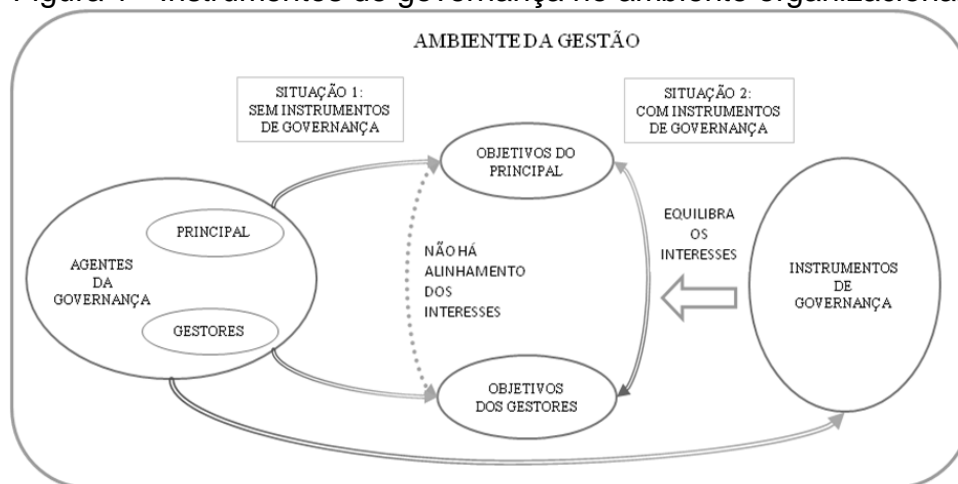
A governança corporativa alicerça-se no intuito de mitigar os conflitos de agência, cujas bases conceituais têm raízes no trabalho de Berle e Means (1932). Esta relaciona-se à existência de mecanismos de incentivos e controles que transmitam segurança aos proprietários quanto ao retorno de seus investimentos e alcance dos objetivos organizacionais. Para Lopes (2004), um bom sistema de governança alia os incentivos dos administradores com os interesses dos acionistas.

No âmbito do setor privado, aponta Silveira (2002) que a governança corporativa teve origem associada às grandes transformações ocorridas na economia mundial, especialmente no início do século XX, marcadas pelo desenvolvimento do sistema financeiro e do mercado de capitais, pela internacionalização dos investimentos e pelo surgimento das grandes corporações empresariais.

Corroborando o exposto, Camargos (2007, p. 4) garante que “historicamente, tem-se que a Governança Corporativa iniciou-se nos Estados Unidos sob a égide da recuperação da transparência (*disclosure*) e a responsabilidade de prestação de contas e monitoramento dos gestores das grandes firmas”. Relaciona-se, assim, à constituição de um ambiente institucional e legal mais estável e seguro, com a disponibilização de informações transparentes e confiáveis, e a adoção de instrumentos de proteção aos proprietários do capital.

A atuação de instrumentos de governança, tanto sob a forma de incentivos, quanto de monitoramento, visando ao alinhamento de interesses entre a propriedade e a gestão, no contexto do ambiente institucional de uma organização, pode ser ilustrada na Figura 1.

Figura 1 - Instrumentos de governança no ambiente organizacional



Fonte: Elaborado pelos autores (2011).

Conforme se observa, na situação 1, caracterizada pela ausência dos instrumentos de governança no ambiente organizacional, não há o alinhamento dos interesses dos agentes, estes divididos em principais e gestores. Enquanto na situação 2, a utilização dos instrumentos de governança, seja de incentivos ou de monitoramento, propicia um equilíbrio entre os interesses dos agentes, aproximando, de maneira convergente os objetivos dos mesmos.

Uma das primeiras definições de governança corporativa foi utilizada no Relatório *Cadbury*, relatório este elaborado por comissão, instituída pela Bolsa de Valores de Londres e pela entidade britânica de contadores. De acordo com o referido documento, a governança corporativa significa 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 (CADBURY COMMITTEE, 1992).

A transparência das informações e a *accountability* constam como princípios e práticas de Governança Corporativa recomendados por diversos órgãos de referência no assunto, em âmbito nacional e internacional, a exemplo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE, 2004), do Instituto Brasileiro de

Governança Corporativa (IBGC, 2009), do Fórum de Estabilização Fiscal (FSF, 2009), do Banco Mundial (THE WORLD BANK, 2009), da *International Federation of Accountants* (IFAC, 2001) e do *Australian National Audit Office* (ANAO, 2003; 2005).

No setor público, os problemas de agência e a consequente aplicação de mecanismos institucionais de governança corporativa, utilizados para lidar com estes, assumem dimensão bem mais ampla (FONTES FILHO, 2003). Embora, no contexto público, a propriedade, representada pelos cidadãos, sempre tenha estado separada da gestão, os problemas de agência ficaram mais evidentes desde a evolução do reconhecimento dos interesses fundamentais dos cidadãos, das formas de organização do Estado e da Administração Pública, e da complexidade de governar nas sociedades contemporâneas.

As diferentes características do problema de agência e as especificidades que os mecanismos de governança assumem, nos âmbitos privado e público, podem ser apresentados nos termos do Quadro 1.

Quadro 1 – Especificidades da governança corporativa nos setores privado e público

ASPECTOS		SETOR PRIVADO	SETOR PÚBLICO
AGENTES	Principal	Acionista/proprietário	Cidadãos
	Gestores	Executivos da empresa	Governantes e dirigentes públicos
OBJETIVOS	Principal	Lucro, retorno de investimento, continuidade da empresa	Qualidade de vida e bem-estar social
	Gestores	Remuneração, reconhecimento	Permanência no poder, reconhecimento público
INSTRUMENTOS DE GC	Incentivos	Benefícios financeiros associados aos resultados da gestão (participação nos lucros, bônus etc)	Funções gratificadas, prêmios por produtividade, gratificações de desempenho (de mensuração difícil devido à complexidade dos objetivos governamentais).
	Monitoramento do comportamento dos gestores	Atuação do Conselho de Administração (representando os proprietários), com poder p/ nomear e demitir diretores e definir suas remunerações.	<i>Accountability</i> vertical: controle político a) direto: por meio do cidadão; ou b) indireto: de políticos eleitos ou de instituições com competência delegada, como o Poder Legislativo, os tribunais de contas, o Ministério Público.
		Atuação de órgãos de controle: Conselho Fiscal, Auditoria Externa, Controle Interno e Auditoria Interna.	<i>Accountability</i> horizontal: controle exercido por órgãos da própria administração, a supervisão, regulação, controle interno, auditoria interna e fiscalização.

Fonte: Elaborado pelos autores (2011).

De acordo com o Quadro 1, observa-se que, enquanto no setor privado os agentes envolvidos no conflito de interesses de que trata a Teoria da Agência são os acionistas/proprietários das empresas e os executivos (gestores), no setor público, esses agentes são menos personalizados, por envolver os cidadãos como um todo, na condição de “proprietários”, e, como gestores, os governantes e dirigentes públicos.

Quanto aos objetivos, estes também assumem maior complexidade no contexto público, comparativamente ao privado. Enquanto o proprietário privado busca maximizar a riqueza, o retorno do capital e a continuidade da empresa, o “proprietário” dos recursos públicos busca a melhoria da qualidade de vida, o bem-estar social e a maximização do valor dos serviços públicos, objetivos esses de grande complexidade e de difícil mensuração.

Em termos de instrumentos de governança, enquanto nas empresas privadas os incentivos são quantificáveis e associados aos resultados e aos objetivos, como, por exemplo, benefícios financeiros associados aos lucros, nas entidades públicas, a própria complexidade dos objetivos e da respectiva mensuração do alcance destes torna a utilização dos incentivos de custosa aplicação. Dessa forma, na governança pública, os mecanismos de monitoramento sobrepõem-se aos mecanismos de incentivos.

Quanto aos instrumentos de monitoramento da gestão, sua utilização envolve, nas empresas privadas, a atuação do Conselho de Administração, como representante do proprietário, balizando a atuação dos gestores, tanto na aplicação de medidas de incentivo quanto de punição pelo desempenho em razão dos resultados. O monitoramento envolve também, órgãos de controle, tanto externos à gestão (Conselho Fiscal e Auditoria Externa), como internos (Controle Interno e Auditoria Interna).

No caso do setor público, o monitoramento da gestão ocorre mediante a representação dos cidadãos, seja diretamente, por meio de grupos de controle social, ou indiretamente, pela atuação política dos representantes eleitos e das instituições detentoras de competência constitucional ou legal para aprovar políticas públicas e fiscalizar a gestão dos recursos, funções essas atribuídas ao Poder Legislativo e aos tribunais de contas.

Ressalta-se que a implementação de mecanismos de monitoramento e de controle pressupõe a *accountability* pública, considerando os cidadãos sujeitos ativos, direta ou indiretamente, e, como agentes passivos, os gestores públicos. Desta forma, os cidadãos têm na *accountability* vertical (exercida pelo voto) e horizontal (exercida mediante informações de órgãos governamentais) importantes instrumentos de controle da gestão. A *accountability* é ancorada no controle externo e interno à Administração Pública, ao qual compete a produção e a disponibilização de informações transparentes e confiáveis para os cidadãos.

Para Bianchi (2005), o controle organizacional é uma peça-chave da discussão sobre governança corporativa, considerando que as práticas de governança corporativa deveriam ser norteadas por controles que permitissem aos interessados concluir pela transparência dos atos da administração e que assegurassem a não-interferência dos conflitos de interesse na capacidade organizacional de obtenção de resultados econômicos.

Cabe destacar que diversos órgãos, envolvidos com a Administração Pública, em diferentes países, identificaram princípios e melhores práticas necessárias à consolidação da governança pública, com foco na dimensão do controle. Dentre estes, a *International Federation of Accountants* (IFAC) é uma organização mundial para a profissão contábil, que tem como compromisso a proteção do interesse público, por meio do desenvolvimento de padrões e práticas internacionais de alta qualidade, da promoção de valores éticos e do suporte ao exercício da profissão em todos os setores. Foi fundada em outubro de 1977, no 11º Congresso Mundial de Contadores, em Munique, e tem sede na cidade de Nova York. Conta com 164 membros e associados em 125 países, representando cerca de 2,5 milhões de contadores (IFAC, 2011).

Já o *Australian National Audit Office* (ANAO), criado em 1901, como escritório do auditor geral, tornou-se, desde 1997, o órgão independente de auditoria do Parlamento da Austrália. Tem como principal responsabilidade suprir o Parlamento com uma avaliação independente sobre a atuação da Administração Pública e auditar os respectivos relatórios financeiros (ANAO, 2011).

Quanto ao *Chartered Institute of Public Finance Accountants* (CIPFA), estabelecido em 1885, como uma associação formal de profissionais de finanças públicas na Inglaterra, é uma instituição especializada em finanças para o setor público, com atuação nas áreas de qualificação profissional e de assessoramento para contadores e gestores financeiros de entidades públicas. Congrega 14.000 profissionais da área, atuando em vários países e tem como compromisso promover altos padrões de governança e da gestão das finanças públicas (CIPFA, 2011).

No que tange à *International Organisation of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI), esta é uma organização internacional, não governamental, autônoma, com *status* consultivo no Conselho Econômico e Social das Nações Unidas. Fundada em 1953, a INTOSAI congrega as supremas cortes de contas dos países-membros, atualmente no total de 189 entidades, com a competência de estabelecer diretrizes institucionais que visam à melhoria da atuação de seus órgãos congregados (INTOSAI, 2011).

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, e que diversos são os órgãos que definem princípios e melhores práticas de governança pública, com foco no controle. Assim, este artigo objetiva pesquisar os princípios e práticas definidas por estes órgãos, de forma convergente, conforme a metodologia detalhada a seguir.

3 Metodologia

Esta pesquisa caracteriza-se como descritiva, nos termos conceituados por Beuren (2003), por pretender identificar, relatar e comparar características de determinada situação. Esse tipo de pesquisa situa-se em posição intermediária entre a pesquisa exploratória e a explicativa, uma vez que não trata da temática de conhecimento tão preliminar, como é característico da pesquisa exploratória, nem tão aprofundada ao ponto de buscar a identificação dos fatores que determinam as situações estudadas, como é característico da pesquisa explicativa.

Considera-se que a análise dos temas governança e controle não constitui estudo de conhecimento preliminar, em termos conceituais, ainda que seja incipiente a abordagem que considera a perspectiva do controle como instrumento de governança pública. O foco do estudo foi contribuir para ampliar o conhecimento sobre os princípios e as melhores práticas de governança pública, com foco na dimensão do controle, definidos pelos órgãos internacionais de referência na temática.

Quanto aos procedimentos, o estudo foi conduzido pela pesquisa bibliográfica, na qual buscou-se conhecer os conceitos relacionados à temática governança, em especial no que se refere ao ambiente governamental e suas especificidades, e documental. Para Richardson et al (2008), a pesquisa documental refere-se à análise de documentos, baseada em critérios previamente estabelecidos, que auxiliam na coleta, organização e análise dos dados.

Para coletar os dados da pesquisa, foram obtidos, primeiramente, os documentos dos órgãos de referência na temática da governança pública, com foco na dimensão do controle, e, posteriormente, estes foram analisados com o auxílio da técnica Análise de Conteúdo.

Martins e Theóphilo (2009) reúnem três fases quando da utilização da técnica Análise de Conteúdo, quais sejam: (1) pré análise - representada pela organização do material a ser analisado; (2) descrição analítica - refere-se ao estudo mais aprofundado do material coletado na pré análise, bem como a escolha das unidades de análise (palavras, temas, símbolos, frases etc), segregadas em critérios e categorias; e (3) interpretação inferencial - baseia-se no tratamento dos dados coletados na fase de descrição analítica.

Na fase de pré-análise, foram coletados os documentos dos principais órgãos internacionais de governança pública, com foco na dimensão controle, quais sejam: *International Federation of Accountants* (IFAC); *Australian National Audit Office* (ANAO); *Chartered Institute of Public Finance Accountants* (CIPFA); e *International Organisation of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI).

Já na segunda fase, foram definidas as unidades de análise, que nortearam a leitura dos documentos. Pautando-se em Bardin (2002), as unidades de análise estão identificadas por temas, afetadas por um conjunto de formulações, sendo elencadas, na presente investigação, as seguintes unidades: (a) princípios e (b) melhores práticas de governança pública, com foco na dimensão controle.

Após coletados, os dados foram analisados, terceira fase da técnica Análise de Conteúdo, com enfoque na abordagem qualitativa, sendo verificado quais temas foram definidos, de foram recorrente, pelos órgãos de governança pública analisados. Os resultados encontrados estão demonstrados na próxima seção.

4 Resultados da Pesquisa

Nesta seção, são apresentados os princípios e as melhores práticas de governança pública definidos pelos órgãos reconhecidos mundialmente como referência nessa temática, já destacados na metodologia, quais sejam: IFAC, ANAO, CIPFA e INTOSAI.

Em análise preliminar, verificou-se que somente a IFAC e o ANAO definiram tanto princípios como melhores práticas de governança pública, com foco no controle. Já a INTOSAI não definiu princípios de governança pública e o CIPFA não definiu melhores práticas de governança, com foco na dimensão do controle.

4.1 Princípios de governança pública

No Quadro 2, apresentam-se os princípios de governança pública, definidos pela IFAC, ANAO e CIPFA. Ressalta-se, mais uma vez, que a INTOSAI não apresentou princípios, razão pela qual não consta no Quadro.

Quadro 2 - Princípios de governança corporativa, por órgão de referência

PRINCÍPIOS DE GOVERNANÇA	ÓRGÃOS DE REFERÊNCIA		
	IFAC	ANAO	CIPFA
Abnegação	x		x
<i>Accountability</i>	x	x	x
Atitude de guardião		x	
Eficiência		x	
Honestidade	x		x
Integridade	x	x	x
Liderança	x	x	
Objetividade	x		x
Transparência	x	x	x

Fonte: IFAC (2001); ANAO (2003); CIPFA (2005).

Da análise do Quadro 2, pode-se observar que, de forma recorrente, os princípios da transparência, da integridade e da *accountability* são definidos pelos órgãos de referência analisados, verificando-se, assim, um alinhamento com os princípios de governança definidos para o setor privado, conforme Cadbury Committee (1992), quais sejam: transparência, integridade e responsabilidade de prestar contas.

Cabe destacar, ainda, que, com exceção do princípio da liderança, constata-se uma convergência entre os princípios definidos pela IFAC e pelo CIPFA. Ademais, os princípios da atitude de guardião e da eficiência somente são definidos pelo ANAO. Este fato pode ser explicado pela visão daquele órgão sobre a importância de as estruturas de governança privilegiarem, de forma balanceada, os aspectos de conformidade e desempenho.

4.2 Melhores práticas de governança pública, na dimensão do controle

Quanto às melhores práticas de governança pública, com foco na dimensão do controle, definidas pelos órgãos de referência analisados, IFAC, ANAO e INTOSAI, estas são apresentadas de forma segregada por órgão.

4.2.1 Definidas pela IFAC

De acordo com a IFAC (2001), para que o controle atue como uma dimensão de governança no setor público, são definidas boas práticas que envolvem as áreas da gestão de risco, auditoria interna, comitê de auditoria, controles internos, orçamento, administração financeira e treinamento. Além disso, são definidas, também, práticas referentes aos relatórios externos, consideradas, neste trabalho, como integrantes do controle, em razão da complementaridade que apresentam em relação às suas funções.

No que se refere à área de gestão de risco, a IFAC (2001) recomenda a compreensão dos objetivos organizacionais; a identificação dos riscos associados à

realização desses objetivos; a avaliação da probabilidade e do potencial impacto de riscos específicos; o desenvolvimento e a implementação de programas e procedimentos para corrigir os riscos identificados; e o monitoramento e a avaliação dos riscos e dos programas a estes relacionados. Para a IFAC (2001), é preciso haver explícito reconhecimento e comunicação dos riscos aceitáveis, tanto por parte dos gestores, quanto pelos demais *stakeholders* envolvidos nas entidades públicas.

A auditoria interna, segundo a IFAC (2001), tem como competência garantir a revisão sistemática, a avaliação e o relato da adequação dos sistemas gerenciais, financeiros, operacionais e de controles orçamentários, devendo incluir em suas práticas, dentre outros aspectos: a relevância das políticas, planos e procedimentos estabelecidos e seus efeitos financeiros; a revisão das operações e programas, para constatar se os resultados são consistentes com os objetivos e metas estabelecidos e se as operações e programas estão sendo desempenhados como planejados; a extensão da salvaguarda dos ativos quanto a desperdícios, ineficiência administrativa, fraudes ou causas outras; a confiabilidade e integridade das informações financeiras e gerenciais e as medidas para identificar, medir, classificar, registrar e agir sobre essas informações; a economia e eficiência na aplicação dos recursos; e a integridade dos sistemas informatizados.

Quanto ao comitê de auditoria, recomenda a IFAC (2001) que seja estabelecida, para esse comitê, a responsabilidade de rever, com independência, as estruturas de controle e dos processos de auditoria externa.

Em relação aos controles internos, a IFAC (2001) recomenda que estes sejam instituídos nas organizações, que sejam operantes e tenham sua atuação atestada nos relatórios anuais das entidades, cabendo-lhes assegurar razoável garantia quanto ao alcance dos objetivos da organização em termos de: efetividade e eficiência das operações (envolvendo objetivos operacionais básicos, metas de desempenho e salvaguarda de recursos); confiabilidade dos relatórios financeiros; e conformidade com leis e regulamentações.

Já o orçamento deve constituir elemento essencial de planejamento financeiro, controle e avaliação de processos nas entidades do setor público, sendo um instrumento de alocação de recursos visando a alcançar os objetivos estabelecidos. Para o orçamento ser efetivo, defende a IFAC (2001), a necessidade de que este seja integrado com a contabilidade.

No tocante à administração financeira, a IFAC (2001) estabelece que esta deve prover suporte para os gestores administrarem os recursos limitados e usá-los, econômica e eficientemente, para a entrega de serviços, devendo apresentar padrão elevado quando complementada por uma estratégia da gestão por resultados, como alternativa a uma administração por conformidade.

Na área de treinamentos, aponta a IFAC (2001) o fato de que os gestores de orçamento, finanças e contabilidade devem ser alvo de programas de treinamento nas áreas críticas dessas atividades, uma vez que a qualidade das demonstrações financeiras depende da atuação qualificada desses profissionais.

Quanto aos relatórios externos, recomenda a IFAC (2001) que seja publicado, pelos dirigentes das entidades governamentais, um relatório anual, em período razoável após o encerramento do exercício financeiro, contendo uma prestação de contas objetiva, balanceada e clara do desempenho e das realizações das entidades, comparativamente ao previsto para o ano de referência do relatório, e as respectivas perspectivas de desempenho.

Os relatórios devem conter, além de outros aspectos: a declaração da responsabilidade dos dirigentes quanto à gestão dos recursos financeiros e suas demonstrações; a declaração sobre a adoção de padrões ou códigos de governança; as demonstrações financeiras auditadas; o atestado da aderência das demonstrações financeiras aos padrões contábeis internacionais aplicáveis; o relatório dos auditores; a declaração da manutenção de uma efetiva estrutura de controle; e o uso de normas contábeis apropriadas.

As medidas de desempenho, constantes dos relatórios externos, devem ser estabelecidas e relatadas pelas entidades para assegurar e demonstrar que todos os recursos foram aplicados com economicidade e utilizados eficiente e eficazmente. Para a IFAC (2001), as medidas de desempenho são instrumentos úteis para a gestão e *accountability*, devendo permitir a mensuração dos custos de programas governamentais. Estas medidas são necessárias tanto para usuários internos quanto externos, que precisam dessas informações, as quais devem ser auditadas, para avaliar o alcance dos objetivos da entidade, a forma como os recursos foram empregados e a necessidade dos investimentos.

É, ainda, recomendado pela IFAC (2001) um relacionamento objetivo e profissional das entidades governamentais com a auditoria externa, devendo ser discutidas, entre o comitê de auditoria e os auditores externos, a extensão da confiança na auditoria interna e outras questões significativas, como a revisão de demonstrativos financeiros e de algum outro trabalho que seja supervisionado pelo comitê de auditoria.

Em síntese, a IFAC (2001) define as seguintes práticas de governança pública, com foco na dimensão controle:

- análise de risco relacionado ao cumprimento de objetivos governamentais;
- auditorias que avaliem e relatem a adequação de sistemas e de controles ante os objetivos organizacionais;
- ambientes de controle interno estruturados nos diversos órgãos;
- orçamentos e instrumentos da gestão financeira como suporte ao uso eficiente dos recursos em relação aos resultados a serem alcançados;
- qualificação dos gestores orçamentários, financeiros e contábeis para o exercício das respectivas funções;
- disponibilização de relatórios de prestação de contas, com medidas de desempenho das entidades, comparativamente às previsões;
- demonstrações financeiras, com padrões contábeis apropriados, que sejam auditadas por auditoria externa;
- relacionamento objetivo e profissional das entidades governamentais com a auditoria externa.

4.2 Definidas pelo ANAO

Quanto às recomendações do ANAO, foi desenvolvido um guia de melhores práticas, *Better Practice Guide* (BPG), direcionado à área de controle, especificamente relacionado aos papéis e às responsabilidades dos comitês de auditoria presentes em cada entidade governamental australiana (ANAO, 2005). Este guia estabelece que as responsabilidades devem abranger as seguintes áreas: gestão de risco; estrutura de controle; *accountability* externa; conformidade com a legislação e auditorias interna e externa.

A gestão de risco, reconhecida pelo ANAO (2005) como parte essencial da governança, requer a adoção, pela entidade, dos seguintes padrões: estrutura da gestão de riscos e procedimentos para identificar e atuar sobre riscos financeiros e de negócios, incluindo fraudes; planos da gestão de riscos para os projetos de maior relevância; providências relacionadas a seguros; e planos de negócios que considerem a abordagem de risco, incluída a cobertura para desastres, a qual deve ser atualizada regularmente.

Para a estrutura de controle, a qual envolve a avaliação do ambiente de controle da entidade, deve-se, conforme ANAO (2005), assegurar o alcance dos objetivos e metas, com eficiência e economia. O comitê de auditoria deve observar “se” e “como”: a gestão da entidade mantém uma estrutura de controle efetiva, inclusive sobre agentes externos, como contratados e consultores; a gestão adota políticas e procedimentos relevantes, emitindo instruções revisadas periodicamente; os processos são adequados para assegurar a conformidade das políticas e dos procedimentos; a gestão da entidade identifica e requer mudanças para definir ou implementar controles internos; e a gestão toma as providências para assegurar uma cultura comprometida com a ética e com a obediência às leis.

Já a *accountability* externa, na qual estão incluídas as demonstrações financeiras, é relacionada à responsabilização do setor público pela prestação de contas à sociedade. Envolve, na visão do ANAO (2005), a função dos comitês de auditoria de revisar os demonstrativos financeiros e aprovar as contas do relatório anual das entidades governamentais. Requer que o comitê de auditoria exerça um assessoramento à gestão ao longo de todo o exercício (e não somente no final), relacionado a assuntos relevantes que possam ensejar impacto nos relatórios financeiros.

Dentre as atribuições do comitê de auditoria, constam: revisar os demonstrativos financeiros; assessorar a gestão, inclusive no que diz respeito ao atendimento de recomendações da auditoria; recomendar a assinatura dos demonstrativos financeiros pelo chefe da entidade; certificar se os demonstrativos financeiros são apoiados em adequados sistemas de controle interno; revisar os processos para assegurar se as informações financeiras, incluídas nos relatórios anuais das entidades, são consistentes com os regulamentos formais vigentes; assegurar se a entidade adota mecanismos para rever e implementar, quando necessário, recomendações dos comitês parlamentares; e assegurar se a entidade utiliza uma estrutura de gerenciamento de desempenho associada aos objetivos e resultados da organização.

Quanto à conformidade com a legislação, o ANAO (2005) compreende, como parte da visão geral do ambiente de controle, a observância da efetividade do monitoramento sobre o cumprimento de leis, regulamentos e políticas governamentais inerentes à entidade. Nessa tarefa, o comitê de auditoria deve observar se a gestão considera, adequadamente, os riscos da conformidade com a legislação, como parte integrante dos riscos da própria entidade, bem como a efetividade do sistema de monitoramento quanto ao cumprimento da legislação.

No que tange à auditoria interna, para ANAO (2005), o comitê deve considerar a auditoria interna como fonte principal de informação quanto ao desempenho da entidade, sendo importante estabelecer e manter linhas de comunicação aberta com esta área. São responsabilidades do comitê, em relação à auditoria interna: revisar a abrangência do respectivo plano anual de trabalho e assegurar se este é feito com base no plano da gestão de riscos da entidade, recomendando a aprovação pelos dirigentes; revisar os relatórios de auditoria e assessorar o executivo chefe da entidade sobre assuntos importantes contidos nesses relatórios e as ações pertinentes a serem adotadas, incluída a disseminação de boas práticas; monitorar os gestores quanto à implementação de recomendações da auditoria interna; revisar, periodicamente, o desempenho da auditoria interna; e assessorar o executivo chefe quanto à indicação do chefe da auditoria interna da entidade.

Já na área de auditoria externa, o ANAO (2005) considera que deve existir uma boa relação entre esta e o comitê de auditoria, em virtude das informações sobre a efetividade da organização quanto à gestão dos riscos, ao controle, aos aspectos financeiros e à estrutura legislativa. Para tanto, o comitê de auditoria deve opinar sobre a adequação dos serviços da auditoria externa em termos da abrangência de suas propostas; revisar os planos e os relatórios de auditoria e monitorar a implementação gerencial das respectivas recomendações; e assessorar o executivo chefe sobre as ações adotadas, relativamente às questões relevantes apontadas nos relatórios de auditoria externa e nos guias de melhores práticas.

Em síntese, o ANAO (2005) define as seguintes práticas de governança pública, com foco na dimensão controle:

- observância à gestão de riscos financeiros e de negócios, incluindo riscos de fraudes;
- avaliação do ambiente de controle das entidades, levando em consideração aspectos de conformidade legal e de alcance dos objetivos;
- responsabilização do setor público pela prestação de contas à sociedade, incluindo relatórios e demonstrativos financeiros auditados;

- utilização, pela auditoria interna, de plano anual de trabalho feito com base no plano da gestão de riscos da entidade e monitoramento dos gestores quanto à implementação de recomendações; e
- bom relacionamento entre o comitê de auditoria e a auditoria externa.

4.3 Definidos pela INTOSAI

No tocante às práticas definidas pela INTOSAI, foi estabelecido um guia de padrões de controle interno para o setor público, em 1992, atualizado em 2004, o qual incorporou 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 (INTOSAI, 2004).

Para a INTOSAI (2004), o controle interno, para seguir os padrões estabelecidos no guia mencionado, deve executar práticas relacionadas com: ambiente de controle; abordagem de risco; atividades de controle; informação e comunicação; e monitoramento do desempenho das funções de controle na organização.

No que diz respeito ao ambiente de controle, a INTOSAI (2004) recomenda as seguintes práticas, mais voltadas para a área de gestão de pessoas: manutenção e demonstração de um comportamento pessoal e profissional de integridade e ética por parte de todo o pessoal envolvido na organização e observância aos códigos de conduta; comprometimento com a competência, em termos de conhecimento e habilidades, necessária para assegurar uma atuação profissional eficiente e efetiva e uma boa compreensão das responsabilidades individuais com relação ao controle interno da entidade, o que requer treinamento para esclarecer aos servidores públicos os objetivos do controle interno e ajudá-los a desenvolver habilidades para lidar com dilemas éticos; exemplo pela direção da entidade de atribuição de importância e apoio ao controle interno e à conduta ética na organização, o que pode ser materializado por meio de um código de conduta; estabelecimento de uma estrutura organizacional com a definição das áreas-chaves de autoridade e responsabilidade e da maneira como estas são delegadas na organização, o que pode incluir o estabelecimento de uma unidade de controle interno independente da gestão, que se reporte ao mais elevado nível de autoridade na organização; utilização de políticas e práticas de recursos humanos, incluindo a forma como os servidores são contratados, treinados, avaliados, recompensados e promovidos e a observância, nas nomeações, de critérios de integridade e de experiência para assumir funções.

Em relação à abordagem de risco, identificada pela INTOSAI (2004) como um processo de identificação e análise de riscos relevantes e das medidas apropriadas para o alcance dos objetivos da entidade, são recomendadas as seguintes práticas: identificação dos riscos relevantes, que pode ser feita por meio de uma matriz geral de riscos, considerando as áreas da organização, o nível de impacto e a probabilidade de ocorrências desses riscos, os quais podem ser associados às mudanças de ordem econômica, regulatória, interna ou externa às condições operacionais da organização; avaliação de riscos, que envolve uma estrutura de julgamento da importância e prioridade, com um propósito de informar aos gestores das organizações para que sejam adotadas as ações pertinentes ao tratamento desses riscos; identificação do grau de tolerância da organização ao risco, que varia em função da importância que cada organização atribui aos riscos, tanto aos inerentes ao negócio quanto aos eventuais; desenvolvimento de ações de enfrentamento aos riscos, que devem ser realizadas pela organização após a definição do respectivo perfil de risco.

Já as atividades de controle, representadas pelas políticas e procedimentos estabelecidos para lidar com os riscos e alcançar os objetivos da entidade, abrangendo todos os níveis e funções da organização, conforme a INTOSAI (2004), incluem práticas relacionadas às atividades preventivas e de detecção, dentre estas, autorizações e aprovações de procedimentos por âmbito de competência na organização, segregação de funções, controle sobre o acesso a recursos e registros, verificações, reconciliações,

revisões de processos, atividades e desempenho operacional e atividades de supervisão; e às atividades relacionadas à tecnologia da informação, como o planejamento e gestão de programas de segurança, o controle de acesso, de desenvolvimento, manutenção e mudança de *softwares*, o controle de sistemas e a continuidade do serviço.

No que se refere à informação e comunicação, essenciais para os objetivos do controle, pois suprem as obrigações de *accountability* pública, envolvem, para a INTOSAI (2004), a necessidade de todas as transações e eventos relevantes serem amplamente documentados e fluírem na organização, do topo à base, abrangendo todos os componentes e a totalidade da estrutura. Recomenda a INTOSAI (2004) que os sistemas de informações produzam relatórios operacionais, financeiros e não financeiros cobrindo aspectos de âmbito interno e externo à organização e que subsidiem a tomada de decisão pelos gestores, sendo tempestivas, atuais, corretas e acessíveis. A comunicação interna na organização deve assegurar que todas as pessoas recebam uma mensagem clara, da alta gestão, da importância das responsabilidades de controle e o papel de cada um nesse contexto. Além disso, recomenda a INTOSAI (2004) que os canais de comunicação externa sejam assegurados pela gestão, pois os eventos externos podem impactar no alcance dos objetivos organizacionais.

Já o monitoramento do desempenho das funções de controle na organização deve ser contínuo, no que tange às atividades de rotina ou avaliações específicas, ou combinação das duas, com vistas a verificar se o controle interno continua a ser aplicado em todos os níveis da organização e se este se mantém efetivo em relação aos objetivos organizacionais, devendo qualquer deficiência significativa, encontrada no controle interno, ser informada para que haja a responsabilidade por adotar providências saneadoras. O monitoramento pode incluir políticas e procedimentos, com vistas a verificar se os achados de auditoria e de outros relatórios foram adequados e prontamente resolvidos (INTOSAI, 2004).

Em resumo, a INTOSAI (2004) define as seguintes práticas de governança pública, com foco na dimensão controle:

- adoção de políticas e procedimentos quanto à abordagem de riscos relevantes para o alcance de objetivos da entidade;
- identificação, análise e desenvolvimento de ações para sanar os riscos relevantes, a fim de não comprometer o alcance de objetivos da entidade, bem como monitoramento, sistemático, das atividades do próprio controle interno para verificar sua efetividade no que concerne aos objetivos organizacionais;
- adoção de política de recursos humanos, carreira e treinamento, voltada para assegurar uma atuação profissional coerente com as atividades de controle;
- documentação e divulgação de todas as transações e eventos relevantes.

Ante o exposto, é possível destacar, no Quadro 3, as práticas de governança pública, com foco na dimensão do controle, definidas pelos órgãos analisados, por área de recomendação. Estas áreas de recomendação foram delimitadas com base nas práticas definidas por cada órgão de referência.

Quadro 3 – Melhores práticas de governança pública, com foco na dimensão controle, por órgão de referência analisado

ÁREAS DE RECOMENDAÇÃO	MELHORES PRÁTICAS DE GOVERNANÇA PÚBLICA, POR ÓRGÃOS DE REFERÊNCIA NA DIMENSÃO DO CONTROLE		
	IFAC	ANAO	INTOSAI
Gestão de risco	Concepção de risco relacionado ao cumprimento de objetivos governamentais.	Identificação e atuação perante aos riscos financeiros, de negócios e de fraudes.	Identificação, análise e desenvolvimento de ações para sanar os riscos relevantes, a fim de não comprometer o alcance de objetivos da entidade.

ÁREAS DE RECOMENDAÇÃO	MELHORES PRÁTICAS DE GOVERNANÇA PÚBLICA, POR ÓRGÃOS DE REFERÊNCIA NA DIMENSÃO DO CONTROLE		
	IFAC	ANAO	INTOSAI
Ambiente de controle	Necessidade de que os órgãos disponham de sistemas estruturados de controle interno.	Estrutura de controle comprometida com o alcance dos objetivos e metas da entidade. Monitoramento do cumprimento de leis, regulamentos e políticas governamentais, pela entidade. Documentação formal de processos internos da gestão que comuniquem claramente a forma como a organização opera para alcançar seus resultados. Disponibilização de informações, tanto para a gestão interna quanto para o público externo.	Adoção de políticas e procedimentos quanto à abordagem de riscos relevantes para o alcance de objetivos da entidade. Monitoramento, sistemático, das atividades do próprio controle interno para verificar sua efetividade no que concerne aos objetivos organizacionais.
Auditoria interna	Avaliação e o relato da adequação de sistemas e de controles frente aos objetivos organizacionais.	Utilização de plano anual de trabalho feito com base no plano da gestão de riscos da entidade. Monitoramento dos gestores quanto à implementação de recomendações.	-
Orçamento e Administração Financeira	Utilização do orçamento e relatórios financeiros como suporte ao uso eficiente dos recursos perante aos resultados a serem alcançados.	-	-
Gestão de Pessoas	Disponibilização de uma força de trabalho qualificada para as funções relacionadas ao controle.	-	Adoção de política de recursos humanos, carreira e treinamento, voltada para assegurar uma atuação profissional coerente com as atividades de controle.
Comunicação Externa (Prestação de contas)	Relatórios externos com a prestação de contas do desempenho das entidades e a apresentação das demonstrações financeiras, auditadas.	Responsabilização do setor público pela prestação de contas à sociedade, incluindo relatórios e demonstrativos auditados.	Documentação e divulgação de todas as transações e eventos relevantes.
Articulação com o controle externo	Relacionamento objetivo e profissional das entidades governamentais com a auditoria externa.	Bom relacionamento entre o comitê de auditoria e a auditoria externa.	-

Fonte: IFAC (2001); ANAO (2005); INTOSAI (2004).

Com base no Quadro 3, é possível identificar que a IFAC é aquele que define práticas de governança, na dimensão controle, para uma maior quantidade de áreas de recomendação, ou seja, um total de sete áreas. Destacando-se, ainda, que somente este órgão apresentou práticas para a área orçamento e administração financeira. Outro ponto que merece destaque refere-se à não definição de práticas pela INTOSAI para a área de recomendação articulação com o controle externo, salientando-se que se faz necessário o constante relacionamento entre o controle interno e externo, uma vez que aquele auxilia este em suas atividades.

Observa-se, ainda, que as práticas definidas pelo ANAO estão mais direcionadas aos comitês de auditoria, as da INTOSAI relacionam-se mais com os órgãos de controle interno, em âmbito internacional, e as da IFAC estão mais voltadas para um espectro mais amplo de entidades governamentais para os diferentes países, dadas as especificidades de cada um.

Quanto às áreas recomendadas pelos órgãos de referência analisados, constata-se que os três órgãos definiram práticas para as áreas de: gestão de riscos, ambiente de controle; e comunicação externa (prestação de contas). Ademais, verifica-se que estes órgãos definiram, de forma convergente, práticas, em especial para o 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, com a utilização de canais de comunicação interna e externa. Cabe ressaltar que tais práticas estão intrinsecamente relacionadas com os princípios de governança pública mais citados pelos órgãos analisados, quais sejam: *accountability*, integridade e transparência.

5 Considerações Finais

Esta pesquisa, em consonância com o objetivo traçado, identificou os princípios e as melhores práticas de governança pública, com foco no controle, definidos, de forma convergente, pelos órgãos reconhecidos mundialmente como referência na temática da governança pública.

Com os resultados das informações coletadas, por meio da análise de conteúdo dos documentos órgãos de referência na temática da governança pública, com foco na dimensão controle, quais sejam: *International Federation of Accountants* (IFAC), *Australian National Audit Office* (ANAO), *Chartered Institute of Public Finance Accountants* (CIPFA) e *International Organisation of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI), foi verificado que somente a IFAC e o ANAO definiram tanto princípios como melhores práticas de governança pública, com foco no controle. Já a INTOSAI não definiu princípios de governança pública e o CIPFA não definiu melhores práticas de governança, com foco na dimensão do controle.

Na análise dos princípios de governança pública, identificou-se que os princípios da transparência, da integridade e da *accountability* são definidos, de forma recorrente, pela IFAC, pelo ANAO e pelo CIPFA.

Da análise das práticas definidas pelos órgãos analisados, observa-se convergência, sendo valorizadas as práticas relacionadas às ações e produtos gerados, aos instrumentos adotados e ao conteúdo das informações disponibilizadas, reconhecidamente necessários para uma efetiva contribuição do controle para a boa governança pública.

Assim, pode-se identificar que, de forma convergente, as melhores práticas de governança pública, na dimensão controle, emanadas pela IFAC, ANAO e INTOSAI, estão relacionadas com a segurança, em relação aos riscos; a estabilidade, assegurada pelos controles internos; a confiabilidade, expressa nos demonstrativos financeiros auditados; e na transparência, por meio da comunicação interna e externa das informações da entidade.

Por fim, com esta pesquisa, pretende-se que o conhecimento produzido com base nos resultados apresentados seja utilizado pelos órgãos de controle e venha a contribuir para o aperfeiçoamento gradativo de suas funções, além de servir como referência para a análise das práticas realizadas pelos órgãos de controle governamentais.

BIBLIOGRAFIA

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 em: set. 2011.

_____. **About us**. Disponível em: <<http://www.anao.gov.au/About-Us>>. Acesso em: set. 2011.

BARDIN, Laurence. **Análise de conteúdo**. Trad. Luís Antero Reto e Augusto Pinheiro. Lisboa: Edições 70, 2002.

BERL, 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.

BIANCHI, Márcia. **A Controladoria como um mecanismo interno de governança corporativa e de redução dos conflitos de interesse entre principal e agente**. 2005. 159 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, 2005.

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.

CAMARGOS, Marcos Antonio de; HELAL, Diogo Henrique. Remuneração executiva, Desempenho econômico-financeiro e a estrutura de Governança Corporativa de empresas brasileiras. In: ENCONTRO ANUAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO-ENANPAD, XXXI, 2007, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2007. 1 CD-ROM.

CIPFA. *CHARTERED INSTITUTE OF PUBLIC FINANCE AND ACCOUNTANCY. The good governance standard for public sector*. London, 2005. Disponível em <http://www.cipfa.org.uk/PT/download/governance_standard.pdf>. Acesso em set. 2011.

_____. **About CIPFA**. Disponível em: <<http://www.cipfa.org.uk/corporate/index.cfm>>. Acesso em: set. 2011.

FSF. FINANCIAL STABILITY FORUM. **About the FSB**. Disponível em: <<http://www.fsforum.org/about/history.htm>>. Acesso em: set. 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.

IBGC. INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. **Código das melhores práticas de governança corporativa**. 4. ed. São Paulo: IBGC, 2009.

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>. Acesso em: set. 2011.

_____. **History in Brief**. Disponível em: <<http://www.ifac.org/History>>. Acesso em: set. 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.

_____. **About us**. Disponível em: <http://www.intosai.org/en/portal/about_us/>. Acesso em: fev. 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.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓFILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

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: set. 2011.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa Social: métodos e técnicas**. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 2008.

SILVEIRA, A. **Governança corporativa: desempenho e valor da empresa no Brasil**. 2002. 165f. Dissertação (Mestrado em Administração), Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002.

THE WORLD BANK. **Reports on the observance of standards and codes – ROSC**. Disponível em: <<http://www.worldbank.org/ifa/rosc>>. Acesso em: set. 2011.