



Universidade do Estado do Rio de Janeiro
Faculdade de Administração e Finanças


André Luiz Villagelim Bizerra

Governança no setor público: a aderência dos relatórios de gestão do Poder Executivo municipal aos princípios e padrões de boas práticas de governança

Rio de Janeiro
2011

André Luiz Villagelim Bizerra

Governança no setor público: a aderência dos relatórios de gestão do Poder Executivo municipal aos princípios e padrões de boas práticas de governança



Dissertação apresentada, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre, ao Programa de Mestrado em Ciências Contábeis, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Controle de Gestão.

Orientador: Prof. Dr. Francisco José dos Santos Alves

Rio de Janeiro
2011

CATALOGAÇÃO NA FONTE
UERJ/REDE SIRIUS/CCS/B

B552

Bizerra, André Luiz Villagelim.

Governança no setor público: a aderência dos relatórios de gestão do Poder Executivo aos princípios e padrões de boas práticas de governança / André Luiz Villagelim Bizerra.- 2011. 124 f.

Orientador: Francisco José dos Santos Alves.

Dissertação (Mestrado) - Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Administração e Finanças.

Bibliografia: f.119-124.

1. Administração Pública - Teses. 2. Governança - Teses. I. Alves, Francisco José dos Santos. II. Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de Administração e Finanças. III. Título.

CDU 35

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta dissertação.

Assinatura

Data

André Luiz Villagelim Bizerra

Governança no setor público: a aderência dos relatórios de gestão do Poder Executivo municipal aos princípios e padrões de boas práticas de governança

Dissertação apresentada, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre, ao Programa de Mestrado em Ciências Contábeis, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Controle de Gestão.

Aprovada em

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Francisco José dos Santos Alves (Orientador)
Faculdade de Administração e Finanças da UERJ

Prof. Dr^a. Simone Silva da Cunha Vieira
Faculdade de Administração e Finanças da UERJ

Prof. Dr. Marcelino José Jorge
Fundação Oswaldo Cruz - FIOCRUZ

Rio de Janeiro
2011

DEDICATÓRIA

À minha mãe Terezinha, pela dedicação e por todas as orações que, tenho certeza, fez por mim. À minha esposa Andréa, que sempre esteve ao meu lado e compartilhou os momentos felizes e os não tão felizes. Às minhas filhas Milena e Mae, que souberam entender os momentos de minha ausência para dedicação ao mestrado.

AGRADECIMENTOS

Fico feliz em chegar ao final desta etapa e poder deixar neste espaço os agradecimentos àqueles que contribuíram para que eu chegasse até este ponto.

Agradeço, primeiramente, a Deus por ser o guia da minha vida e por fazer com que no final tudo dê certo.

À minha família, mãe, esposa e filhas, que formam a base da minha vida.

Aos meus familiares, primos, tios e tias, e aos familiares da minha esposa, que pelas relações de amizade e afeto, não há como dizer que não fazem parte da minha própria família.

Aos amigos do trabalho, aos amigos que surgiram das relações com outros amigos e aos amigos da bola, como costumamos chamar, que sempre me aguentaram e souberam entender a minha ausência.

Aos amigos de turma do mestrado que sempre me incentivaram e deram força uns aos outros mutuamente.

Aos amigos da secretaria do mestrado que sempre estiveram prontos a contribuir para o atendimento de qualquer necessidade.

E, finalmente, a todos os professores do mestrado que sempre contribuíram muito para o aprendizado. Em especial, deixo aqui o agradecimento ao prof. Waldir Ladeira, pelo conselho mais que oportuno para que eu mantivesse sempre o foco na minha dissertação, ao prof. Lino Martins, pelas importantes aulas e discussões em sala, ao prof. Frederico, pelas boas orientações e material oferecido sobre governança, ao prof. Josir Simeone, pelas oportunidades que sempre ofereceu aos seus alunos e pelo valioso conselho de que devemos sempre buscar a felicidade naquilo que fazemos, e de forma mais reservada ao prof. Francisco José, por aceitar ser meu orientador, pelos questionamentos que sempre despertaram para uma reflexão mais profunda dos temas, e por contribuir de forma mais que decisiva para esta dissertação.

RESUMO

BIZERRA, André Luiz Villagelim. *Governança no setor público: a aderência dos relatórios de gestão do Poder Executivo municipal aos princípios e padrões de boas práticas de governança*. 2011. 124f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2011.

A administração pública apresenta vários problemas, que vão desde a ausência de avaliações quanto aos aspectos de eficiência, eficácia e efetividade na utilização de recursos e das políticas públicas adotadas, até a prática perversa da corrupção em suas diversas formas. Grande parte destes problemas decorre da falta de mecanismos de controle e acompanhamento para saber se as ações promovidas pelos gestores públicos estão de acordo com os objetivos da sociedade. Os problemas que decorrem desta relação de conflito de interesses entre aqueles que delegam a administração de suas organizações e aqueles que recebem esta delegação e administram, são chamados de problemas da relação entre principal e agente. No setor público pode-se considerar que agente é o gestor público (recebe a delegação e administra) e principal é o cidadão ou a própria sociedade (que delega). Estes conceitos têm origem na teoria da agência. Esta teoria é um dos fundamentos da governança, seja no setor privado ou no setor público. E a governança adota princípios como a transparência e a *accountability* para propor práticas de controle e acompanhamento da administração, a fim de evitar os problemas da relação agente e principal. Deste modo, a presente pesquisa tem por objetivo avaliar se os relatórios de gestão do Poder Executivo municipal são aderentes aos princípios e padrões de boas práticas de governança para o setor público acerca da transparência e da *accountability* na utilização dos recursos, bem como dos resultados gerados em decorrência das políticas públicas adotadas. Para tanto, a metodologia utilizada neste trabalho foi a seguinte: através da pesquisa bibliográfica, identificou-se na literatura quais os princípios e padrões de boas práticas de governança para a administração pública, e criou-se um quadro-síntese para servir de base para avaliação dos relatórios de gestão quanto aos aspectos de transparência e *accountability*; através da pesquisa documental foram selecionados os relatórios de gestão da Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro a serem analisados, que foi a cidade escolhida para realização da pesquisa pela proximidade com o autor e pela disponibilização de diversos documentos em seu sítio eletrônico; a seguir, pela análise de conteúdo, fez-se a avaliação dos documentos utilizando-se o quadro-síntese produzido. Os resultados da pesquisa demonstraram que os relatórios de gestão analisados possuem pouca aderência aos princípios e padrões de boa governança, evidenciando-se uma aderência de apenas 37,71% em relação aos elementos estabelecidos no quadro-síntese. Assim, apontou claramente para o fato de que há pouca transparência nos relatórios de gestão, fato este que prejudica a *accountability* na administração pública.

Palavras-chave: Governança pública. Transparência. Accountability. Gestão Municipal.

ABSTRACT

The public administration has several problems, ranging from the lack of reviews on the aspects of efficiency, efficacy and effectiveness in use of resource and public policies adopted, to the evil practice of corruption in its different ways. Most of these problems derive from the lack of control mechanisms and monitoring to determine whether the actions taken by public managers are in line with the goals of society. The problems arising from that relationship conflict of interest between those who delegate the management of their businesses and those who receive this delegation and manage the business are called problems of the relationship between principal and agent. In the public sector can be considered that the agent is the public manager (receiving the delegation and administrate) and principal is the citizen or the society itself (delegating). These principles have their origin in the agency theory. This theory is a cornerstone of governance, whether in private or in public sector. And adopts governance principles such as transparency and accountability to propose control practices and monitor the administration in order to avoid the problems of agent and principal relationship. So, this research aims to evaluate whether the annual reports of the Local Administration are adherents to the principles and standards of good governance practices for public sector about transparency and accountability in resource utilization as well as the results generated from public policies adopted. For that, the methodology used in this study were as follows: through the literature search, was identified in the literature what were the principles and standards of good governance practices for public administration, and created a summary table to serve as a basis for evaluation of management reports, about the aspects of transparency and accountability; through documentary research were selected the annual reports of the Rio de Janeiro City to be analyzed, which was the city chosen for the research by its proximity with the author and by the availability of several documents in the web site; following, the content analysis was done to evaluate the documents using of the summary table prepared. The research results showed that the annual reports studied have little adherence to the principles and standards of good governance, demonstrating an adherence of only 37.71% compared to the elements set out in the summary table. Thus, there remained clear that there is little transparency in the management reports, a fact which affect the accountability in public administration.

Keywords: Public Governance. Transparency. Accountability. Local Management.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Categorias de boas práticas para relatórios de gestão	81
Tabela 2 - Categoria validações externas	82
Tabela 3 - Categoria avaliação de desempenho	83
Tabela 4 - Categoria compreensão	84
Tabela 5 - Categoria controle	84
Tabela 6 - Categoria divulgação.....	85
Tabela 7 - Categoria governança	86
Tabela 8 - Categoria padrão contábil	87
Tabela 9 - Categoria riscos	87
Tabela 10 - Categoria prazos	88
Tabela 11 - Arrecadação por capitais.....	89
Tabela 12 - População por capitais	90
Tabela 13 - Boas práticas para relatórios de gestão – validações externas	102
Tabela 14 - Boas práticas para relatórios de gestão - avaliação de desempenho ..	104
Tabela 15 - Boas práticas para relatórios de gestão - compreensão	106
Tabela 16 - Boas práticas para relatórios de gestão - controle	107
Tabela 17 - Boas práticas para relatórios de gestão - divulgação.....	108
Tabela 18 - Boas práticas para relatórios de gestão - governança	110
Tabela 19 - Boas práticas para relatórios de gestão – padrão contábil.....	111
Tabela 20 - Boas práticas para relatórios de gestão - riscos.....	112
Tabela 21 - Boas práticas para relatórios de gestão - prazos	113
Tabela 22 - Aderência de relatórios de gestão às boas práticas de governança	114

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 - Princípios fundamentais.....	67
Quadro 1 - Transparência e relatório de desempenho.....	70
Figura 2 - Elementos da governança	71
Quadro 2 - Princípios de governança.....	75
Quadro 3 - Dimensões da administração pública.....	76
Quadro 4 - Recomendações sobre governança no setor público.....	76

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ANEEL	Agência Nacional de Energia Elétrica
CIPFA	The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy
CGM	Controladoria Geral do Município
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
DAR	Government Audit Policy Directorate
DASP	Departamento Administrativo do Serviço Público
ECGI	European Corporate Governance Institute
FMI	Fundo Monetário Internacional
Fundeb	Fundo de Desenvolvimento da Educação Básica e Valorização dos Profissionais da Educação
Fundef	Fundo de Desenvolvimento do Ensino Fundamental e Valorização do Magistério
G2B	Governo para o mercado
G2C	Governo para o cidadão
G2G	Governo para o governo
IBCA	Instituto Brasileiro de Conselheiros de Administração
IBGC	Instituto Brasileiro de Governança Corporativa
IFAC	International Federation of Accountants
IIA	Institute of Internal Auditors
IMF	International Fund Monetary
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards
IPTU	Imposto Predial Territorial Urbano
IRPF	Imposto de Renda Pessoa Física
ISS	Imposto Sobre Serviços
ITBI	Imposto Sobre Transmissão de Bens Imóveis
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MARE	Ministério da Administração e Reforma do Estado
NPM	New Public Management
OCDE	Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico
OECD	Organization for Economic Co-operation and Development

OPM	Office for Public Management
PPA	Plano Plurianual
RGF	Relatório de Gestão Fiscal
RREO	Relatório Resumido da Execução Orçamentária
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TCMRJ	Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro
TCU	Tribunal de Contas da União

SUMÁRIO

	INTRODUÇÃO	13
1	REFERENCIAL TEÓRICO	19
1.1	Nova gestão pública	21
1.1.1	<u>Reformas da administração pública</u>	22
1.1.2	<u>New public management</u>	26
1.1.3	<u>IFAC e a visão da nova administração pública</u>	30
1.2	Governança corporativa e governança no setor público	32
1.2.1	<u>Governança</u>	32
1.2.2	<u>Relação principal x agente na gestão pública</u>	38
1.2.3	<u>Governança na administração pública</u>	42
1.2.4	<u>Governança pública, transparência e accountability</u>	45
1.2.4.1	Governança e accountability	45
1.2.4.2	Governança e transparência	47
1.3	Códigos de Governança	56
1.3.1	<u>OCDE</u>	57
1.3.1.1	OECD best practices for budget transparency	57
1.3.1.2	OECD principles of corporate governance	58
1.3.1.3	Public sector modernization: open government	60
1.3.1.4	OECD guidelines on corporate governance of State-owned enterprises	61
1.3.2	<u>Fundo Monetário Internacional</u>	63
1.3.3	<u>Office for Public Management and The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy</u>	66
1.3.4	<u>The Netherlands Ministry of Finance, Government Audit Policy Directorate</u>	70
1.3.5	<u>Institute of Internal Auditors</u>	72
1.3.6	<u>International Federation of Accountants</u>	74
2	METODOLOGIA	77
2.1	Tipo e método de pesquisa	77
2.2	Coleta dos dados	78
2.3	Tratamento e análise dos dados	79
2.4	Construção do quadro-síntese de transparência e accountability para relatórios de gestão do Poder Executivo municipal	81

2.5	Limitações	88
3	RESULTADOS	89
3.1	Apresentação dos dados	89
3.1.1	<u>Relatório de desempenho da Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro frente à Lei de Responsabilidade Fiscal - 3º Quadrimestre 2009</u>	91
3.1.2	<u>Prestação de contas simplificada – 2009</u>	92
3.1.3	<u>Prestação de contas – 2009 versão completa</u>	96
3.2	Análise dos dados e discussão dos resultados	102
3.2.1	<u>Validações externas</u>	102
3.2.2	<u>Avaliação de desempenho</u>	103
3.2.3	<u>Compreensão</u>	105
3.2.4	<u>Controle</u>	107
3.2.5	<u>Divulgação</u>	107
3.2.6	<u>Governança</u>	110
3.2.7	<u>Padrão contábil</u>	111
3.2.8	<u>Riscos</u>	112
3.2.9	<u>Prazos</u>	113
3.3	Resultado da pesquisa	114
	CONCLUSÃO	114
	REFERÊNCIAS	119

INTRODUÇÃO

Há muito o Estado Brasileiro, através dos diversos e sucessivos governos, tenta aprimorar o modo de organização e funcionamento de sua administração pública, a fim de tornar mais adequados os bens e serviços que disponibiliza a sociedade nos diversos segmentos em que atua. Contudo, o constante processo de mudanças promovidas no setor público não é exclusividade do Brasil. De fato, muitos países buscam aprimorar sua máquina pública, pois identificam que possuir uma administração bem organizada é fator primordial para o desenvolvimento e fortalecimento econômico e social do país. Na América Latina, isto pode ser comprovado pelas sucessivas reformas administrativas que ocorreram em diversos países, cujo estímulo foi originado por organizações internacionais (PÉREZ e HERNÁNDEZ, 2007). Um quadro de mudanças, incluindo o advento do *Welfare State* (Bem-Estar Social), do *new deal*, e das crises financeiras mundiais ocorridas nas décadas de 1980 e 1990 contribuíram de forma decisiva sobre o pensamento do papel do Estado na sociedade (MATIAS-PEREIRA, 2008).

No Brasil, várias reformas foram empreendidas desde os anos 1930 com o objetivo de melhorar a administração pública, realizando-se mudanças que correspondiam ao pensamento próprio da cada época em que foram implantadas. Num primeiro momento, combater o patrimonialismo foi o principal objetivo. Em outro, flexibilizar a rigidez instalada na administração foi o foco. E numa terceira reforma, seguindo a tendência mundial das idéias sobre a *New Public Management* (NPM), a implantação de um modelo gerencial pareceu ser a solução. Contudo, entraves como a cultura burocrática enraizada, a primazia da reforma fiscal sobre a gerencial e a existência de interesses escusos demonstraram as dificuldades em se fazer uma eficaz reforma administrativa no Brasil. Deste modo, não foram gerados resultados suficientes para corrigir a totalidade dos problemas apresentados pelo setor público (BRESSER-PEREIRA, 2001b; ABRUCIO, 2007; REZENDE, 2009).

Este resultado negativo das reformas fez com que as organizações públicas continuem sendo demandadas, ainda, e cada vez mais, por necessidades de maior transparência e melhores resultados no desempenho de suas atividades.

As entidades da administração pública são questionadas acerca de aspectos que dizem respeito à quantidade e qualidade dos bens e serviços públicos que

produzem e colocam à disposição da sociedade, seja na esfera federal, estadual ou municipal. As prefeituras, talvez pela maior proximidade com o cidadão, estão sempre a receber muitas demandas sociais. Estas entidades municipais têm a obrigação de atender as necessidades fundamentais do cidadão, como educação básica, saúde, transporte público e saneamento dentre outras, estando, desta forma, no foco das cobranças feitas pela sociedade: como os recursos são gastos? Por que aplicar nesta função e não em outra? A legislação é observada? Quais as prioridades do governo? Como as escolhas por áreas de gastos são feitas? Por que se demora tanto para atender as demandas sociais? Por que não se consegue atender plenamente? Estes questionamentos demonstram claramente a necessidade por novos modelos de administração para estas organizações, de modo que se possa fazer uma reforma adequada de sua estrutura e do seu serviço administrativo.

Por outro lado, a constante onda mundial de exigências e propostas de mudanças e melhorias para o setor público, em diversos países do mundo (PÉREZ e HERNÁNDEZ, 2007), apresenta sempre novas possibilidades. E a globalização faz com que novos pensamentos acerca de uma melhor administração pública sejam direcionados rapidamente para o ambiente nacional, como acontece hoje com a harmonização das normas e controles contábeis brasileiros ao padrão internacional. Esta convergência, por exemplo, promove modificações importantes na contabilidade governamental e no modo como o patrimônio e os resultados das organizações públicas são demonstrados.

Em termos de gestão, seguindo ainda a linha do pensamento sobre a utilização de ferramentas do setor privado no setor público, como na reforma gerencial (MATIAS-PEREIRA, 2008; FERRER, 2007; BRESSER-PEREIRA, 2001b), apresenta-se, atualmente, uma tendência para adoção de práticas de governança corporativa no setor público. Porém, isto ocorre de modo mais forte no debate mundial e ainda de modo incipiente no âmbito nacional (SLOMSKI, 2008).

Sob esta perspectiva, a governança corporativa, inicialmente aplicada ao setor privado, trata de trazer para o setor público a possibilidade de dotar as entidades desta área de um comportamento mais transparente e com maior responsabilização na produção de resultados. A adoção de boas práticas permite maior eficiência e eficácia na consecução das metas estabelecidas pelas instituições do governo (MATIAS-PEREIRA, 2010).

Diversos guias de boas práticas podem ser encontrados em sítios eletrônicos de instituições internacionais voltadas para o desenvolvimento do setor público, como a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), a *International Federation of Accountants* (IFAC), o *Institute of Internal Auditors* (IIA) e o Fundo Monetário Internacional (FMI) dentre outros.

Estas práticas, estabelecidas pelos diversos guias de boa governança existentes, devem estar presentes nas atividades e em toda a estrutura das entidades governamentais. A aplicação dos princípios próprios de governança, quais sejam, transparência, integridade e responsabilização, devem fundamentar a prestação de serviços ou produtos oferecidos à sociedade pelo setor público (SLOMSKI, 2008).

Desta forma, toda organização governamental deve adotar mecanismos ou ferramentas gerenciais para bem direcionar suas ações para o alcance dos objetivos organizacionais e para garantir a transparência e a *accountability*. O Poder Executivo municipal, considerando a importância que desempenham no oferecimento de bens e serviços à sociedade, devem, também, adotar tais práticas.

As prefeituras são entidades, via de regra, com uma grande estrutura administrativa, com diversas secretarias estabelecidas para atender demandas específicas da sociedade local. Normalmente encontram-se secretarias de educação, de saúde, de obras, de habitação, esporte e lazer, desenvolvimento econômico e, nos dias atuais, é muito comum encontrar uma secretaria de meio ambiente. Além dessas, ainda encontram-se secretarias voltadas para a regulação da economia local e da organização do próprio Poder Executivo municipal, como as secretarias de fazenda, administração, governo, a procuradoria e a controladoria, sendo este último um órgão de controle da administração, geralmente instituído com *status* de secretaria.

O órgão de controladoria possui um papel chave dentro da organização, pois busca direcionar suas ações para fazer com que a organização venha a alcançar as suas metas estratégicas, seja no setor público ou no setor privado. Busca garantir o atendimento das normas legais às quais está sujeita a prefeitura. Geralmente, esse órgão tem a função de demonstrar, através de relatórios de gestão, aspectos relacionados ao desempenho financeiro e não-financeiro da entidade, possuindo uma íntima relação com as boas práticas de governança (BERGAMINI JUNIOR, 2005; BIANCHI, 2005).

Desta forma, os relatórios emitidos pelas prefeituras municipais, tanto pelo órgão de controladoria como por outros órgãos inseridos na estrutura organizacional do Poder Executivo municipal, devem contribuir para que as ações administrativas e as decisões tomadas no decorrer das suas atividades, seja sobre os recursos utilizados seja sobre os resultados gerados pelas políticas públicas adotadas, tenham adequada transparência e *accountability*, cujos temas são abordados nesta pesquisa.

Problema de pesquisa

Embora a temática da governança no setor privado, de longa data, tenha ampla discussão acerca das boas práticas nas empresas, de modo que se valorizam os aspectos de transparência e responsabilização dos gestores frente aos interesses tanto dos investidores quanto dos *stakeholders*, na administração pública em âmbito nacional, todavia, ainda há pouca discussão e poucos trabalhos publicados sobre governança (SLOMSKI, 2008).

Pode-se verificar na literatura específica que os problemas causados pela delegação de poderes na administração de organizações, numa relação entre agente e principal, resultam na demanda por maior transparência na tomada de decisões, tanto na área privada como na área pública.

Diversos códigos de governança aplicados ao setor público apresentados por organizações internacionais supranacionais, como o Banco Mundial, a *International Federation of Accountants* (IFAC) e outras, tratam a transparência e a *accountability* como princípios basilares para a boa governança das organizações que fazem parte da administração pública.

Deste modo, percebe-se que a transparência e a *accountability* são fundamentais para o controle social e desejáveis para o entendimento das ações públicas por parte dos cidadãos. E os relatórios de gestão devem favorecer a transparência e a *accountability* em todas as entidades do setor público, inclusive nas prefeituras municipais. Sendo assim, o problema que norteia a presente pesquisa é se há aderência entre os relatórios de gestão apresentados pelo Poder Executivo

municipal e os princípios e padrões de boa governança para o setor público quanto à transparência e a *accountability*.

Objetivo geral

O objetivo geral desta pesquisa é estabelecer quais as boas práticas de governança para os relatórios de gestão das entidades do setor público em termos de disponibilização de informações e, em seguida, avaliar em que medida os relatórios apresentados pelo Poder Executivo municipal são aderentes a estes princípios e padrões quanto à transparência e *accountability* na utilização dos recursos e resultados gerados pelas políticas públicas.

Justificativa

Há muito, a administração pública vem incorporando conceitos novos, muitos oriundos do ambiente privado, a fim de oferecer melhores serviços aos cidadãos. A adoção dos princípios de boa governança na área pública é um tema relativamente recente no Brasil e que ainda demanda muitos trabalhos. A presente pesquisa justifica-se pela importância do desenvolvimento de estudos que busquem contribuir para elevar a eficácia e eficiência da oferta de bens e serviços aos cidadãos, bem como quanto ao controle e ao entendimento das decisões tomadas pelos gestores públicos quanto à utilização dos recursos e resultados das políticas públicas adotadas. Além disso, este trabalho permite verificar em que medida os atuais relatórios apresentados no âmbito no Poder Executivo municipal contribuem para a transparência e *accountability* na administração pública.

Segundo Slomski et al. (2008), poucos estudos são encontrados quanto à governança no setor público, e aqueles que são encontrados tentam adaptar os princípios de governança do setor privado estabelecidos pelo Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC).

Assim, utilizar princípios de governança estabelecidos por organizações voltadas para o setor público, como a IFAC, pode proporcionar o direcionamento adequado às entidades da administração pública.

Relevância

A pesquisa é relevante pela utilização de códigos de boas práticas especificamente direcionados ao setor público na avaliação dos relatórios de gestão do Poder Executivo municipal, ao invés de adaptar princípios e padrões de governança estabelecidos para o setor privado.

Outro fato relevante é que o estudo permitirá observar o distanciamento entre o que hoje se pratica em termos de governança pública para os relatórios de gestão das prefeituras, quanto à transparência e *accountability*, e o padrão estabelecido pela literatura, podendo ao final do trabalho sugerir novas orientações no fornecimento de informações.

Delimitação da pesquisa

Quanto aos códigos de boas práticas de governança utilizados, a pesquisa está limitada àqueles obtidos nos sítios eletrônicos de organizações internacionais e aos dispositivos da legislação brasileira que buscam promover a transparência e a *accountability* na administração pública nacional, principalmente a Lei de Responsabilidade Fiscal.

Nesta pesquisa, limitou-se a investigar os princípios e práticas de boa governança relativas às informações que devem constar nos relatórios de gestão, a fim de dar transparência às ações promovidas pelos gestores públicos e promover a *accountability* pelos resultados gerados. Assim, outros aspectos de governança na administração pública, como padrão de comportamento, estrutura e processos organizacionais e controles, não foram pesquisados.

A aplicação da pesquisa a dimensão de relatórios de gestão justifica-se pelo fato de que, pelo menos em tese, os relatórios correspondem ao resumo dos resultados financeiros e não-financeiros da administração pública, sendo capazes de promover o adequado controle social e a responsabilização dos gestores quanto à utilização dos recursos e resultados das políticas adotadas.

A pesquisa se restringiu a analisar os relatórios de gestão da Prefeitura Municipal do Rio de Janeiro e outras informações disponibilizadas na internet, no sítio eletrônico da Controladoria Geral do Município, que é o órgão responsável por elaborar as prestações de contas do Poder Executivo. Não se buscou informações nas páginas eletrônicas de outros órgãos da administração direta ou indireta do município, pois o objetivo do trabalho foi o de analisar os relatórios apresentados de forma consolidada pelo Poder Executivo, e não compartmentada, com informações dispersas sobre aspectos específicos, como educação ou saúde.

Os relatórios analisados referem-se a um único período, ou seja, são aqueles que apresentam as informações e os resultados financeiros e não-financeiros do exercício de 2009.

Estrutura da dissertação

Esta pesquisa apresenta-se estruturada da seguinte forma: além da seção introdutória, há mais três capítulos: a revisão da literatura, a metodologia aplicada e os resultados da pesquisa.

O primeiro capítulo apresenta-se dividido em três partes: a primeira apresenta as reformas administrativas brasileiras no setor governamental e o pensamento da nova gestão pública pela ideologia da NPM; a segunda discorre sobre a governança e seu surgimento, apresenta a teoria da agência e a relação agente versus principal na administração pública; e a terceira parte apresenta os códigos de governança dirigidos para adoção de boas práticas no setor público.

O segundo capítulo trata da metodologia aplicada a presente pesquisa, apresentando os dados e informando como os mesmos foram coletados e analisados.

No capítulo três, os resultados são apresentados e discutidos. Por fim, são feitas as considerações finais, com as sugestões para futuras pesquisas.

1. REFERENCIAL TEÓRICO

Este referencial teórico aborda as mudanças ocorridas no setor público para contextualizar o novo ambiente e o recente pensamento acerca das funções e do modelo desejável para a moderna administração pública. Apresenta o desenvolvimento da temática da governança, tanto no setor privado como no público, e as bases que a originaram e fizeram resultar na sua discussão.

Os princípios da governança são identificados e discutidos, dando-se ênfase aos aspectos de transparência e *accountability* no setor público.

Apresenta, também, a importância da participação de organizações internacionais supranacionais e sua contribuição com os diversos códigos de boas práticas de governança para o setor público.

1.1 Nova gestão pública

A gestão da administração pública, no Brasil e no Mundo, constantemente é questionada acerca do seu desempenho pelos resultados insatisfatórios historicamente produzidos diante das crescentes necessidades sociais. Diversos foram os cenários de governo: autoritário, democrático, de direita, de esquerda, militar e outros, em que a administração pública foi modificada e modernizada para atender, ou pelo menos tentar atender, as dificuldades e desafios que se lhe apresentaram.

As reformas empreendidas nos últimos anos ou décadas buscaram melhorar a eficiência do governo, seguindo a filosofia de se fazer mais, com menos. Podem-se elencar três grandes motivos para explicar as reformas: a primeira se daria na Europa, com a necessidade de resolver a crise do modelo de Bem-Estar Social; a segunda no EUA, com a percepção que os serviços públicos estariam deteriorados e estariam causando perdas para o setor privado; e a terceira, nos países em desenvolvimento, com a percepção de um necessário ajuste fiscal e do fortalecimento das economias nacionais (FERRER, 2007).

1.1.1 Reformas da administração pública

Muitas reformas, a fim de modernizar a administração pública nos países da América Latina, podem ser verificadas desde o início do século XX (PÉREZ E HERNÁNDEZ, 2007)

No Brasil, podem-se identificar três importantes reformas administrativas: a reforma burocrática de 1936, cujo marco foi a criação do Departamento Administrativo do Serviço Público (DASP); a reforma de 1967, estabelecida pelo Decreto-Lei nº 200; e a reforma pública gerencial, iniciada em 1995 (BRESSER-PEREIRA, 2001a; MATIAS-PEREIRA, 2008).

Cada uma dessas reformas deu-se sobre um modelo de administração do Estado: o modelo de administração patrimonialista, que foi o objeto principal da reforma empreendida na década de 1930, com a reforma burocrática; o modelo de administração burocrática, que foi objeto da reforma empreendida em 1967 e da reforma gerencial de 1995; e o modelo de administração gerencial, estabelecido por esta última reforma (BRESSER-PEREIRA, 2001b).

Antes da reforma burocrática de 1936, estava instalada no país a administração patrimonialista, onde o patrimônio público e o privado eram confundidos, e em cujo período se dava pouca importância às políticas públicas e as organizações religiosas eram as responsáveis pela assistência social (MATIAS-PEREIRA, 2008). Esta reforma burocrática, iniciada nos anos 1930, com a chegada de Getúlio Vargas à presidência do Brasil, veio para tentar dotar a administração pública de maior racionalidade, a fim de criar uma administração profissional. Este modelo é atribuído a Max Weber e possui a formalidade, a impessoalidade e o profissionalismo como suas três principais características (SECCHI, 2009).

Segundo Bresser Pereira (2001a), a reforma burocrática, com seu lema racional-legal, instalou uma rigidez racionalista na administração pública. Esta rigidez foi o foco principal da reforma administrativa seguinte, a reforma de 1967, estabelecida a partir do Decreto-Lei nº 200. Segundo este autor, esta reforma pode ser considerada como uma demonstração de pensamento embrionário para a reforma da administração gerencial no Brasil. A reforma de 1967 buscou proporcionar maior flexibilidade à administração pública com a criação de autarquias, fundações e empresas governamentais (PACHECO, 1999). Em outras

palavras, buscou a descentralização como meio de romper com os entraves promovidos pela rigidez burocrática instalada (MATIAS-PEREIRA, 2008).

Contudo, ainda que a reforma de desburocratização tenha buscado a flexibilização da burocracia, o Estado não conseguiu responder aos desejos por um efetivo desempenho das suas atividades e pelo resultado eficaz de suas ações, considerando tanto o aspecto econômico quanto as garantias sociais. A burocracia, com seus métodos de controle extremamente complexos não permitiu à administração ter a agilidade necessária ao atendimento adequado das demandas que se lhe apresentavam (BRESSER-PEREIRA, 2001a).

Embora o pensamento de John Maynard Keynes seja bem anterior ao período da reforma gerencial ocorrida no Brasil, o seu pensamento serve de base para repensar o papel do Estado em termos da responsabilidade pelo modo de atuação e da utilização de ferramentas de política econômica (MATIAS-PEREIRA, 2008). Na mesma linha, segundo Bresser Pereira (1999; 2001a), a reforma pública gerencial surge como resposta a crise dos anos 1980 e a globalização da economia, onde muda o papel do Estado, que passa a atuar como facilitador para o desenvolvimento de uma economia nacional competitiva.

Até 1929, o Estado era visto como necessário apenas para assegurar o mínimo social (Estado mínimo), ou seja, atuando de acordo com a visão clássica. Após a década de 1920, a partir da visão de Keynes, os gastos públicos passaram a desempenhar um papel fundamental (FERRER, 2007).

Fatores como a crise fiscal e a democratização contribuíram para repensar a forma de atuação do Estado (REZENDE, 2009). No Brasil, segundo Costa (2006), a crise econômica era causada pela crise fiscal do Estado, com o desvio das funções típicas de Estado para o setor produtivo, pela contratação de funcionários públicos sob uma perspectiva burocrática e pela ineficiência do modelo de gestão.

A reforma gerencial surge com a proposta de repensar o modelo de gestão da administração pública, a fim de melhorar a capacidade de governar, com o oferecimento eficiente e eficaz de bens e serviços à sociedade, numa relação clara entre os modelos institucionais e o desempenho por resultado. (REZENDE, 2009).

A reforma gerencial buscou a redução do tamanho do Estado, a descentralização e a desregulamentação. Contudo, ao promover a reforma no Brasil, adotou-se o termo Reforma Gerencial do Estado, orientado não só pelo *downsizing*, mas pela busca de um Estado democrático e eficiente (BRESSER-PEREIRA, 2000).

Segundo Rua (1997, p.143) os fundamentos das ações que visavam promover a reforma gerencial foram:

- O foco é o cidadão, e as atividades se orientam para a busca de resultados;
- O princípio da eficiência econômica cede espaço ao princípio da flexibilidade;
- Ênfase na criatividade e busca da qualidade;
- Descentralização, horizontalização das estruturas e organizações em rede;
- Valorização do servidor, multiespecialidade e competição administrada; e
- Participação dos agentes sociais e controle dos resultados.

A reforma gerencial preconizada pelo Ministério da Administração e Reforma do Estado (MARE) tinha como fundamento uma reforma constitucional, com uma clara intenção de proporcionar apoio político às mudanças necessárias para transformação de um ambiente de gestão burocrática para um ambiente de gestão gerencial. Além dessa reforma fundamental, três outros projetos foram importantes para a reforma gerencial: “descentralização dos serviços sociais através das ‘organizações sociais’, implementação das atividades exclusivas de Estado através das agências autônomas, e profissionalização do servidor” (BRESSER-PEREIRA, 1997, p.37).

Contudo, ainda que os objetivos da reforma gerencial fossem promover novos modelos institucionais orientados para resultados ao invés de processos, houve conflito entre a performance fiscal e a performance gerencial. Este conflito prejudicou os interesses pelo desempenho gerencial, uma vez que privilegiou decisões voltadas para o controle fiscal, pois os atores sociais com poder de veto são motivados a se comportarem de modo que as suas ações estejam voltadas para decisões que gerem ganhos políticos mais rapidamente, o que acontece principalmente em Estados que demandam uma necessidade maior por ajuste econômico (REZENDE, 2009).

As reformas empreendidas nos anos 1990, incluindo-se a reforma gerencial, trataram com maior ênfase do ajuste econômico. Foram reformas que buscaram responder, sobretudo, ao problema do esgotamento financeiro do Estado. Este tipo de reforma, segundo Costa (2006), é incapaz de alterar as relações entre o Estado e a Sociedade, não mudando o sentido de responsabilidade pública.

As experiências promovidas na administração pública demonstraram que as reformas gerenciais aplicadas não promoveram redução da burocracia (REZENDE, 2009). Alguns fatores contribuíram para inibir a mudança da administração burocrática para a gerencial, como a inércia, os interesses escusos e a ideologia burocrática enraizada na administração pública (BRESSER-PEREIRA, 2001b). No Brasil, os resultados foram poucos e não produziram a totalidade dos efeitos desejados. A sobreposição do interesse pelo ajuste fiscal contribuiu, sem dúvida, para que a reforma gerencial promovida fosse considerada um projeto malogrado pelos escassos resultados observados (COSTA, 2006).

Abrucio (2007, p.73) indica alguns fatores para o fracasso das reformas na era Fernando Henrique Cardoso, 1995 a 2002, promovidas pelo então ministro da reforma do Estado, Bresser-Pereira:

- O legado Collor do desastroso desmantelamento do Estado, que fez com que as propostas iniciais de reforma de Fernando Henrique Cardoso fossem colocadas no mesmo caminho neoliberal e vistas com grande desconfiança;
- A falta de experiência em realizar reformas em um ambiente democrático, pois as reformas até então empreendidas se deram em ambiente autoritário;
- Prevalência da equipe econômica, ainda que sem uma incompatibilidade natural entre reforma fiscal e gerencial, ocasionando uma subordinação da reforma gerencial sob a reforma fiscal.

A respeito deste último aspecto, Abrucio (2007) argumenta que houve o impedimento de várias inovações administrativas, como a maior autonomia das agências reguladoras, uma vez que pela prevalência do aspecto econômico, existia o medo de se perder o controle dos gastos a serem promovidos por estes órgãos. O autor afirma, ainda, que havia um temor por parte dos parlamentares na implantação

de um modelo administrativo mais transparente e voltado ao desempenho, pois este modelo poderia diminuir a capacidade de influência da classe política na gestão dos órgãos públicos.

Segundo Ferrer (2007), diante do quadro econômico brasileiro, de restrição fiscal e desequilíbrio, os gastos com a máquina pública poderiam ser reduzidos pela reestruturação do governo. Seria necessária, desta forma, uma gestão focada na criação de um ambiente com incentivos à eficiência e a incorporação de novas tecnologias aos processos, com a efetiva aplicação dos conceitos da *New Public Management* (NPM), como eficiência e eficácia na administração pública, cujo conceito geral de desempenho tende a ser transparente e favorecer a *accountability*, cujos temas esta pesquisa aborda.

1.1.2 *New public management*

Segundo Matias-Pereira (2008, p. 85), Woodrow Wilson foi um dos responsáveis pela construção do pensamento sobre a *New Public Management*, com a introdução, há cento e vinte anos, de "aspectos de *accountability* democrática".

Conceitos importantes para a nova orientação da administração pública, não condizentes com o modelo burocrático instalado, são aqueles próprios de sociedades democráticas: descentralização, flexibilidade, inclusão e controles sociais (REZENDE, 2009).

Alguns valores essenciais podem ser verificados pelas reformas da administração sob a teoria da NPM: *responsiveness, transparency, innovativeness, and goal achievement orientations* (VIGODA-GADOT; MEIRI, 2008), que se pode traduzir para: capacidade de resposta, transparência, inovação e orientação para o alcance dos objetivos.

A ênfase desta nova concepção do pensamento acerca da administração pública está na responsabilização por resultados gerados no desenvolvimento das atividades (HOOD, 1995).

Segundo Hood (1995), A NPM surge no lugar de um modelo burocrático, cujas bases eram: o distanciamento entre o setor público e o privado, onde o setor

público teria métodos próprios e específicos de ética, estrutura de carreira, recompensas e modo de se fazer negócios, e uma estrutura elaborada de regras para prevenir favoritismo e corrupção.

A NPM traz uma concepção diferente sobre a responsabilidade pública de prestar contas (*public accounting*), com padrões distintos de confiança e desconfiança. Busca alterar as bases doutrinárias do modelo burocrático, pois quer aproximar a gestão pública da gestão do setor privado e mudar o foco dos procedimentos complexos para a responsabilização em termos de resultado.

Matias-Pereira (2010) relembra que a reforma da gestão pública gerencial foi influenciada pelo movimento da *New Public Management* quanto à transferência de conhecimentos do setor privado para o setor público.

Os objetivos da NPM, em diversos países, estão associados à melhora da administração pública através de iniciativas que podem fazer com que se repense, inclusive, quanto à responsabilização não só de gestores, mas também de servidores, pela prestação de bens e serviços públicos (BARBERIS, 1998).

Há sete dimensões que podem ser associadas ao modelo de administração pública sob a perspectiva da NPM (HOOD, 1995):

- Organizações públicas geridas de modo separado para cada produto do setor público;
- Incentivos à competição entre organizações do setor público e entre o setor público e o privado;
- Maior utilização de práticas gerenciais do setor privado no setor público ao invés da utilização de mecanismos do modelo burocrático;
- Maior ênfase na disciplina e na parcimônia na utilização de recursos; atividades de pesquisa para encontrar alternativas de prestar serviços públicos menos custosos ao invés de dar ênfase à continuidade institucional; e manter serviços públicos estáveis em termos de volume e desenvolvimento político;
- Um controle mais ativo de organizações públicas pela ampla visibilidade do gestor exercendo seu poder discricionário;

- Padrão de desempenho das organizações do setor público mais explícito e mensurável em termos de alcance, nível e conteúdo dos serviços oferecidos à sociedade;
- Manter um equilíbrio dentro das variações da organização pública através de pagamentos por produção ao invés de remuneração por nível, categoria ou escolaridade;

Pode-se observar que cada uma das sete dimensões citadas promove uma mudança substancial no modo como a administração pública se estabelecia sob a perspectiva burocrática.

Na primeira dimensão, há claramente o direcionamento para uma estrutura de setor público que venha a privilegiar o foco em bens e serviços específicos a serem oferecidos ao cidadão. A administração pública, com todas as demandas que têm, acaba por agigantar-se para atender a todas as questões que se lhe impõe. Isto provoca perda do foco e dificuldade de se alcançar as metas e necessidades sociais desejadas. Estruturas menores e menos pesadas podem ser mais ágeis na produção de resultados.

A competição controlada, conforme a segunda dimensão, busca fazer com que as entidades públicas procurem continuamente a melhoria dos produtos ou serviços que oferecem a sociedade, pois, como ocorre no setor privado, isto pode significar a manutenção ou não da própria entidade ou de seus gestores.

A utilização de práticas gerenciais adotadas no setor privado busca, conforme se pode observar na terceira dimensão, promover no setor público a mudança do foco de processos para resultados.

Utilizar os recursos públicos com perspicácia e inteligência, buscando novas formas de oferecer bens ou produtos públicos à sociedade, de modo mais eficiente e eficaz, em substituição da antiga visão que se preocupava com a manutenção de instituições públicas, por vezes até sem o propósito de existir, é do que trata a quarta dimensão.

A quinta dimensão, com um controle mais ativo de organizações públicas pela ampla visibilidade das ações do gestor, que exerce poder discricionário, busca dar maior transparência e responsabilização de suas ações.

A sexta e a sétima dimensões tratam da melhoria do desempenho das entidades governamentais, seja pela implementação de dispositivos que permitam

verificar o desempenho pelo alcance das metas e do atendimento adequado às necessidades apresentadas pela sociedade, seja pela mudança na forma como se recompensa os servidores públicos. A remuneração deve ser pautada pela capacidade que o agente público tem em produzir bens e serviços adequados, sob a perspectiva daquele a quem a administração pública se direciona, ou seja, o cidadão. E, não mais pela categoria funcional ou nível de instrução.

Ferrer (2007) divide em dois grupos as reformas realizadas no Brasil a partir da visão da NPM: práticas que visaram à mudança na forma de gestão e práticas de incorporação de novas tecnologias da informação.

No primeiro grupo, a autora insere modificações que buscaram dar mais autonomia e flexibilidade às instituições públicas:

- Descentralização;
- Desconcentração;
- Contratualização;

Inclui, também, iniciativas que buscam incentivar a eficiência na prestação dos serviços públicos:

- Instituição de salários variáveis para o funcionalismo;
- Plano de carreiras;
- Quebra da estabilidade do servidor público;

No segundo grupo, a autora considera a implementação de governos eletrônicos a partir de três modelos:

- Governo para o governo (G2G), com a utilização de sistemas de comunicação informatizados e sistemas de controle;
- Governo para o mercado (G2B), com sistemas de compras e pagamentos de tributos; e
- Governo para o cidadão (G2C), com implementação de sistemas como o Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) pela internet, pagamentos de tributos e prestação de serviços também por meio da *web*.

Embora os estudos sobre a NPM tenham dado muita ênfase, desde os anos 1990, sobre visões comparativas entre as nações, com diversos casos de estudos bem sucedidos e outros não tão bem sucedidos, alguns aspectos ainda são deixados de lado, como as questões culturais e pessoais e os valores adequados ao modo de pensar dos indivíduos acerca das mudanças promovidas pela NPM no ambiente organizacional, como o clima e a cultura (VIGODA-GADOT; MEIRI, 2008).

Segundo Vigoda-Gadot e Meiri (2008), uma das dificuldades em se implementar a NPM é a falta de atenção aos valores individuais dos servidores públicos no que diz respeito aos valores próprios oriundos da NPM, quais sejam, capacidade de resposta dada às necessidades do cidadão, transparência, inovação e orientação para o alcance dos objetivos. Ainda segundo estes autores, a falta de ajuste entre os valores individuais e aqueles estabelecidos pela organização podem causar prejuízos para o alcance dos objetivos.

Percebe-se, de modo geral, que há uma valorização quanto aos aspectos de transparência e *accountability* segundo o pensamento da *New Public Management*, e que, embora haja diversos estudos sobre o assunto, algumas áreas ainda permanecem pouco exploradas.

Embora esta dissertação aborde uma questão que seja muito debatida, qual seja a necessidade de maior transparência na administração pública, pode contribuir, porém, para incorporar informações aos relatórios de gestão dos órgãos da administração pública que possibilitem o aumento do controle social e uma administração mais transparente quanto ao desempenho, conforme estimulado pela ideologia da NPM.

1.1.3 IFAC e a visão da nova administração pública

A *International Federation of Accountants* (IFAC) é uma organização internacional, fundada em 1977, que conta atualmente com um corpo de associados de mais de 100 países. A sua missão é servir ao interesse público, fortalecer a profissão de contabilidade em todo o mundo e contribuir para o desenvolvimento de economias internacionais fortes, com a adesão a padrões de alta qualidade profissional, através da convergência internacional das normas, e tratar sobre

questões de interesse público onde a perícia da profissão é mais relevante (IFAC, 2009).

Atualmente, a IFAC é responsável pela emissão dos pronunciamentos de normas que formam o padrão internacional de contabilidade conhecido como *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS). Estas normas internacionais procuram oferecer um padrão de alto nível para a contabilidade governamental. Acredita-se que a convergência do padrão contábil nacional para o padrão estabelecido pelas IPSAS, juntamente com a divulgação de conformidade com suas normas, conduzirá a uma melhoria significativa na qualidade das informações financeiras pelas entidades do setor público, que, por sua vez, poderá conduzir a uma melhor avaliação nas decisões de alocação de recursos, aumentando também a transparência e a responsabilização (IFAC, 2009).

Percebe-se que esta possibilidade de melhor alocação de recursos e o aumento da transparência e da responsabilização corresponde aos ideais estabelecidos pela *New Public Management* (NPM).

Importante ressaltar que esta convergência contábil ao padrão internacional também está ocorrendo na área privada. Contudo, os enfoques são diferentes. Enquanto na área privada há o interesse pelo estabelecimento de uma linguagem comum entre as empresas, na área pública a convergência pode ser considerada como parte de uma reforma mais ampla, conhecida como *New Public Management* (NPM) (GALERA e BOLÍVAR, 2007).

Ainda que não seja o foco deste trabalho, é importante observar que a contabilidade desempenha uma função importante para a sistemática da mudança na administração pública, sendo considerada como elemento chave neste processo (HOOD, 1995).

Historicamente, os países Latino-Americanos têm recebido incentivos de organizações supranacionais, como o Fundo Monetário Internacional (FMI), o Banco Mundial e a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), para melhorarem a sua administração pública e promoverem um desempenho mais eficiente e eficaz no desenvolvimento e controle de suas atividades públicas, com o conseqüente desenvolvimento de suas economias (PÉREZ e HERNÁNDEZ, 2007).

Assim, a contabilidade governamental de cada país, ao incorporar na estrutura de seus relatórios e de suas normas os fundamentos do padrão internacional emitido pelo IFAC, estaria promovendo a convergência necessária, a

fim de alcançar melhores informações, qualitativas e quantitativas, nas demonstrações contábeis.

1.2 Governança corporativa e governança no setor público

1.2.1 Governança

Embora o termo governança corporativa não seja tão antigo, pois desde os anos 1950 já se discutia os conceitos ligados a este termo, foi a partir de 1992, com a edição do primeiro Código das Melhores práticas da *Cadbury Commission* na Inglaterra, *Cadbury Report*, que surgiu a governança corporativa (SILVA, 2006).

Andrade e Rossetti (2009) afirmam que importantes fatos na história da governança corporativa foram: o ativismo pioneiro de Robert Monks, o relatório de *Cadbury* e os princípios da OCDE.

Robert Monks, empresário e executivo, crítico sobre a forma como as companhias eram governadas, foi o responsável pelos primeiros passos em direção aos valores corporativos de governança.

O *Cadbury Report* foi resultado do trabalho de um comitê estabelecido para elaborar um código de melhores práticas de governança para o mercado britânico, constituído por membros da Bolsa de Valores de Londres e do Instituto de Contadores Certificadores, com coordenação de Adrian Cadbury. Este código serviu de base para outros códigos de governança de diversos países, como os do Canadá, França, Estados Unidos e Austrália (ANDRADE E ROSSETTI, 2009).

Os princípios da OCDE são o marco mais recente e abordam a forte correlação entre o estágio de amadurecimento dos mercados de capitais e o desenvolvimento das economias nacionais, que pode ser obtido pela adoção de boas práticas de governança corporativa (SILVEIRA, 2010).

No Brasil, um marco importante da governança corporativa foi a criação do Instituto Brasileiro de Conselheiros de Administração (IBCA), em 1995, que, posteriormente, passou a chamar-se Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC) (SILVA, 2006).

Slomski et al (2008, p.8) definem governança corporativa como “o sistema pelo qual as sociedades são dirigidas e monitoradas, em que, através de mecanismos específicos, gestores e proprietários procuram assegurar o bom desempenho da empresa para aumento de sua riqueza.”

Governança corporativa, segundo Silva (2006, p.16) “é um conjunto de práticas que tem por finalidade otimizar o desempenho de uma companhia, protegendo investidores, empregados e credores, facilitando, assim, o acesso ao capital.”

Silveira (2010, p.3), considerando o ambiente das empresas com finalidade lucrativa, conceitua governança corporativa, como o "conjunto de mecanismos (internos ou externos, de incentivo ou de controle) que visa a fazer com que as decisões sejam tomadas de forma a maximizar o valor de longo prazo do negócio e o retorno de todos os acionistas".

O Instituto Brasileiro de Governança Corporativa – IBGC (2009, p. 19), define esta prática como “sistema pelo qual as organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo os relacionamentos entre proprietários, Conselho de Administração, Diretoria e órgãos de controle.”

Ainda segundo o IBGC (2009), recomendações objetivas devem ser derivadas dos princípios das boas práticas de Governança Corporativa.

Alguns valores são considerados no que diz respeito à governança corporativa. Quatro são apresentados por Andrade e Rossetti (2009, p.140):

Fairness – senso de justiça, com equidade no tratamento dos acionistas. Respeito aos direitos dos minoritários, por participação equânime com a dos majoritários, tanto no aumento da riqueza corporativa, quanto nos resultados das operações, quanto ainda na presença ativa em assembleias gerais.

Disclosure – transparência das informações, especialmente das de alta relevância, que impactam os negócios e que envolvem resultados, oportunidades e riscos.

Accountability – prestação responsável de contas, fundamentada nas melhores práticas contábeis e de auditoria.

Compliance – Conformidade no cumprimento de normas reguladoras, expressas nos estatutos sociais, nos regimentos internos e nas instituições legais do país.

Silveira (2010) verifica dois principais benefícios decorrentes da adoção de mecanismos de governança corporativa: um interno, que seria a melhora no processo de decisão da alta gestão; e outro externo, que seria a maior facilidade de

captação de recursos com a consequente redução do custo de capital. Além disso, outros benefícios internos podem ser observados segundo este autor:

- Separação clara entre os papéis desempenhados pelos acionistas, pelos executivos e pelos conselheiros;
- Processo decisório bem definido de acordo com etapas;
- Aprimoramento dos mecanismos de avaliação de desempenho;
- Diminuição das probabilidades de ocorrência de fraudes; e
- Maior transparência.

A governança corporativa surge com o objetivo de tornar a organização empresarial mais racional e ética (SILVA, 2006). Deve fornecer incentivos específicos para que os membros da organização busquem os objetivos que representem os interesses da companhia (OECD, 2004). Além do mais, problemas existentes na alta direção da companhia, como o conflito de interesse, as limitações técnicas e a tendência natural de tomar decisões erradas, justificam a necessidade de se estabelecerem-se mecanismos de governança (SILVEIRA, 2010).

As proposições da governança corporativa estão fundamentadas, ainda, em aspectos micro e macroeconômicos: no aspecto micro estão a lógica financeira, os riscos assumidos, a gestão e os conflitos de agência; e sob o aspecto macro, o fato de que a busca pela maximização do lucro conduz ao máximo benefício que pode ser gerado para toda a sociedade (ANDRADE e ROSSETTI, 2009).

Segundo Slomski et al (2008), aspectos como redução de riscos internos e externos, gerenciamento dos interesses, credibilidade junto aos investidores e à sociedade são próprios da governança corporativa.

O setor privado, em especial as grandes corporações, é o ambiente em que primeiramente se começa a tratar do assunto governança. A separação entre a propriedade e a gestão das empresas, principalmente as de grande porte, e a preocupação com os investidores constitui a principal causa da atenção necessária à boa gestão das empresas (ANDRADE E ROSSETTI, 2009).

Andrade e Rossetti (2009) apresentam os modelos de governança corporativa ao redor do mundo, sendo encontrados e definidos pelos autores o modelo Anglo-

Saxão, o modelo Alemão, o modelo do Japão e da Ásia emergente, o modelo Latino-Europeu e o modelo Latino-Americano:

- O modelo Anglo-Saxão tem como fundamento a pulverização do capital e a separação da gestão e da propriedade da companhia, com foco em coibir práticas de gestão contrárias aos interesses dos acionistas, sendo praticado nos Estados Unidos, Canadá, Reino Unido e Austrália;
- O modelo Alemão que, tendo em vista possuir como principal fonte de financiamento uma orientação bancária ao invés de busca de capital no mercado, faz com que os fatores internos tenham mais relevância do que fatores externos, tendo em vista a estrutura societária. Além disso, o sistema de governança caminha na direção de um sistema de múltiplos interesses;
- O modelo Japonês possui algumas semelhanças com o modelo Alemão, sendo comum na literatura a denominação do modelo nipo-germânico. As semelhanças encontram-se na importância dos bancos na estrutura de capital; as diferenças estão na estrutura de propriedade, na constituição e na efetividade do conselho de administração;
- O modelo Latino-Europeu difere dos modelos anglo-saxão e do nipo-germânico pelas características da formação societária, com grandes corporações familiares e de grupos e também de estatais, cujos conflitos de agência mais comuns são a expropriação dos direitos dos minoritários. Além disso, a ênfase de interesses múltiplos, embora ainda não estabelecida, está em transição;
- O modelo Latino-Americano é fortemente influenciado pelos princípios de governança estabelecidos pela OCDE, cujas características identificadas na região formam a base da governança corporativa: elevados níveis de concentração patrimonial, mudanças de responsabilidade do setor público para o privado via privatizações, presença de grandes grupos financeiro-industriais, a internacionalização recente, a limitação de mercados de capitais,

crescente presença de fundos de pensão e de investimentos e tradição jurídica do código civil francês.

Os princípios de governança: transparência (*disclosure*), senso de justiça (*fairness*), prestação de contas (*accountability*), cumprimento das leis (*compliance*) e a ética (*ethics*), segundo Slomski et al (2008), proporcionam ao investidor maior segurança e retorno, juntamente com a menor percepção do risco. Além disso, para os autores, possuir maior transparência significa que a empresa tende a elevar seu valor de mercado, pois a falta de informação faz aumentar o risco do negócio, fazendo com que investidores paguem valor menor sobre o que deveria ser o preço justo da empresa.

Alguns fatores que contribuíram para o desenvolvimento e fortalecimento do tema governança corporativa (SILVEIRA, 2010), são:

- O crescimento e maior ativismo dos investidores institucionais;
- A onda de aquisições hostis nos EUA nos anos 1980;
- A onda de privatizações nos países europeus e em desenvolvimento iniciada no Reino Unido, em 1980;
- A desregulamentação e integração global dos mercados de capitais;
- A crise dos mercados emergentes no final do século XX;
- A série de escândalos corporativos nos Estados Unidos e Europa; e
- A recente crise financeira global de 2008.

Segundo Andrade e Rossetti (2009, p.89), embora o ambiente externo dos negócios em crescente complexidade e mutação também deva ser considerado como fator motivador para o pensamento acerca da temática governança corporativa, os conflitos de agência constituem o ponto preponderante para o pensamento acerca do assunto:

Tanto os derivados do oportunismo de gestores face à dispersão e à ausência dos acionistas, quanto os associáveis a estruturas de propriedade acionária que ensejam a expropriação dos direitos de minoritários por ações oportunistas de majoritários – são as razões fundamentais do despertar da governança corporativa.

Com efeito, governança corporativa pode também ser entendida como um conjunto de regras que busca minimizar os problemas oriundos do conflito de agência (MARQUES, 2007).

Conflitos de agência são aqueles caracterizados na teoria da agência e constituem-se do comportamento oportunista dos gestores das empresas em relação aos sócios ou investidores, ou dos sócios majoritários em relação aos minoritários. Caracteriza-se pelo modo como aqueles que detêm informações privilegiadas sobre o negócio tendem a comportarem-se, sobrepondo, oportunistamente, seus interesses aos interesses de outros (ANDRADE, ROSSETTI, 2009).

Segundo Fontes Filho e Picolin (2008), o modelo de propriedade na maioria dos países e, principalmente na América Latina, não está na pulverização das ações e, sim, na concentração de ações nas mãos de um grupo que pode ser familiar, investidores individuais ou o próprio governo. Estes grupos sobrepõem seus interesses aos interesses dos sócios minoritários. Deste modo, o problema nesta região não está na relação entre proprietários e gestores, mas entre os acionistas majoritários e os minoritários.

Esse conflito de agência parte do entendimento de uma relação estabelecida como um contrato, sob o qual uma ou mais pessoas (principal) contratam outra (agente) para desempenhar algum serviço em nome dos contratantes, envolvendo delegação de alguma autoridade de tomada de decisão para o agente (JENSEM e MECKLING, 1976).

Assim, Jensen e Meckling (1976) afirmam que há boas razões para crer que o agente nem sempre agirá no melhor interesse do principal e que este, além de criar incentivos adequados a manter o agente em uma conduta que busquem os objetivos do principal, incorrerá em um custo de controle para evitar atividades incongruentes do agente em relação aos seus objetivos.

Segundo Bonazzi e Islam (2007), de acordo com a teoria da agência, um mercado bem desenvolvido de controles corporativos é considerado inexistente. A falta de controles leva a falhas de mercado, a riscos morais, assimetria de informações e contratos incompletos dentre outros problemas. Para os autores, o monitoramento por parte do Conselho de Administração, enquanto órgão participante do controle de governança corporativa contribui para melhorar o desempenho do gestor.

Slomski (2005, p. 134) propõe a criação do Conselho de Administração para as organizações do setor público em semelhança do papel exercido por este conselho no setor privado: “entende-se que se faz necessária a criação do Conselho Municipal de Administração; como diz o Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa”.

1.2.2 Relação principal x agente na gestão pública

O Estado tem um importante papel a desempenhar, não só no fornecimento de segurança material ou econômica e de garantias sociais, mas também de promotor do desenvolvimento social. Contudo, nada garante que a intervenção estatal seja de fato eficiente, pois os funcionários públicos podem não possuir incentivos para engajarem-se no propósito dos objetivos do Estado que, em última análise, seriam os mesmos da sociedade. Assim, a tarefa de reformar o Estado deve direcionar-se para a criação de uma estrutura institucional que garanta uma boa intervenção na sociedade e de incentivos para que os funcionários públicos estejam, de fato, engajados nos mesmos objetivos do Governo (PRZEWOSKI, 2001).

Porém, existe o fato de que os governantes estão envolvidos no paradoxo do governo. Segundo Rua (1997), os governantes são eleitos para representar a sociedade em busca do bem-estar e de resolver problemas que deveriam ser tratados de modo universal, ou seja, para todos. Contudo, são atraídos pelo poder, glória e riqueza e atuam de acordo com os interesses particulares de determinados grupos, ou ainda, para conseguir vantagens pessoais.

Rua (1997) afirma, ainda, que nada demonstra que os burocratas sejam diferentes dos políticos e estejam isentos de sentirem-se seduzidos pela busca do poder, da glória e da riqueza e venha a ter uma conduta que não seja desviada para a busca de realizações pessoais no lugar de tomada de decisões que busquem o bem-estar coletivo.

Segundo Jensen e Meckling (1976), o problema de relacionamento agente-principal é bastante geral e existe em todas as organizações e em todos os níveis de gestão, seja nas empresas, nas universidades, em empresas de mútuo, em cooperativas, autoridades governamentais e nas agências públicas, e até nos sindicatos.

Slomski et al.(2008) afirma a existência de fatores que demonstram claramente a existência da relação de agente-principal no Estado e nas demais entidades da administração pública, quais sejam:

- O gestor público dispõe de vários comportamentos possíveis a serem adotados;
- A ação do gestor público afeta ambas as partes, agente e principal; e
- As ações do agente dificilmente são observadas pelo principal, havendo, assim, assimetria de informação.

Para Przeworski (2001), o grande desafio da relação agente-principal está em se estabelecer o quê o principal deve fazer para que o agente tome decisões e atue de acordo com os objetivos da organização (que são os objetivos próprios do principal), de modo que a segunda melhor opção das decisões seja de acordo com os objetivos do agente e que lhe garantam benefícios satisfatórios. Alerta o autor que o agente possui informações privilegiadas que o principal não possui e que, muitas vezes, o agente pode mesmo agir com decisões que são tomadas sem o conhecimento do principal.

Andrade e Rossetti (2009, p.554) apresentam as divergências entre os interesses dos contribuintes e dos gestores sob a perspectiva da relação agente-principal no setor público:

- Interesses dos contribuintes: serviços públicos de excelência, com qualidade e produtividade; máxima relação entre investimentos e custeio; eficácia na alocação de recursos; gestão eficiente com baixo custo de transação; transparência e integridade das contas e auditoria rigorosa e independente; e carga tributária sob limite e controle, com benefícios sociais compatíveis e efetivamente gerados e percebidos;
- Interesses dos gestores: serviços públicos sem avaliação, ausência de avaliação de desempenho dos servidores e permanência no emprego com inamovibilidade; elevação dos próprios benefícios com a consequente elevação dos dispêndios de custeio; alocação clientelista de recursos; gigantismo e burocracia com altos custos de transação; corrupção endêmica com práticas condenáveis recorrentes; auditoria sob controle com nomeação interna dos juízes dos Tribunais de Contas

com o conseqüente comprometimento da independência; carga tributária permanentemente pressionada para cima e insensível à relação custo/ benefício;

Rua (1997, p.139) reconhece que a burocracia significou um real avanço, contudo conclui que os controles burocráticos são "formalísticos" e não são suficientes para evitar condutas que se enquadrem no paradoxo do governo e, ainda, argumenta que a burocracia tem uma vantagem sobre a política no que diz respeito a sua manutenção no poder, pois a política é constantemente avaliada pelas eleições, enquanto a burocracia pode manter-se no poder por sucessivos e diferentes governos. A autora apresenta alguns arranjos que têm sido utilizados para evitar estes problemas:

- Rotatividade dos cargos;
- Mecanismos de avaliação interna;
- Comissões internas de avaliação e fiscalização;
- Descentralização das decisões e ações;
- Estabelecimento de instituições rivais que venham a competir pelo poder e cooperar quanto aos fins;
- Processos de treinamento, que incluam a disseminação de normas de comportamento compatíveis com o interesse público; e
- A criação de mecanismos que tornem a burocracia dotada de *responsiveness* frente à sociedade, sujeita ao controle social.

Przeworski (2001), por seu turno, apresenta algumas possibilidades para resolução dos problemas da falta de incentivos, da falta de informação, do foco de que o agente valorizado é aquele que segue regras (burocracia) ao invés de proporcionar resultados (desempenho):

- Formulação de contratos adequados: com salários atraentes, plano de carreira e, até mesmo, punição com a perda do emprego;
- Triagem e seleção: contratação adequada com perfil desejado;

- Fiscalização institucional: criação de estrutura que venha a coibir decisões que venham a causar graves prejuízos à imagem, ou mesmo às finanças da organização;
- Criação de múltiplos principais e múltiplos agentes com objetivos dissonantes: um único agente não pode ser o responsável por tudo. Deve haver distribuição das funções, principal separação entre execução e controle;
- Estabelecimento de competição: a competição é benéfica e incentiva ao melhor desempenho;
- Descentralização: pela aproximação com a localidade do gasto, tendo, porém, que cuidar para que não haja aumento das disparidades entre regiões.

Przeworski (2001) apresenta, ainda, alguns mecanismos institucionais para evitar os problemas da relação agente-principal, considerando que:

- A oposição desempenha um papel de agente, pois busca o poder. Porém, pode desempenhar um papel de fornecedor de informações que minimizem a assimetria informacional;
- Os veículos de informação podem contribuir muito, pois podem atuar fornecendo dados sobre as condições gerais e não nos interesses particulares;
- Os demais poderes institucionais também contribuem para aumentar a *accountability* com sua atuação democrática.

Andrade e Rossetti (2009), por sua vez, apresentam forças internas e externas de controle que podem contribuir para a solução do problema de assimetria dos interesses dos cidadãos e dos gestores e para a governança no setor público:

- Por forças externas considera-se: o julgamento público pelo processo eleitoral; as mobilizações coletivas possibilitadas pelas liberdades civis; organização atuante de grupos de poder; e avaliação dos indicadores de desempenho econômico e não-econômico.

- Por forças internas considera-se: o poder das instituições internas expressas no direito constitucional; a separação de poderes; as restrições da lei de responsabilidade fiscal; a atuação de facções políticas oposicionistas; as corregedorias e os Tribunais de Contas.

Contudo, os autores argumentam que alguns mecanismos podem ser utilizados pelos gestores para reduzir as forças de controle, como: co-optação das oposições com supostas composições para "governabilidade"; restrições às liberdades civis e aos meios de comunicação; propaganda oficial como autopromoção; seleção, manipulação e sonegação de indicadores de desempenho; comprometimento do princípio da separação de poderes; e no limite, a construção de estruturas totalitárias de poder.

1.2.3 Governança na administração pública

Os desafios de eficiência e eficácia em um ambiente complexo e com crescente incerteza constituem importante tema de debate político e acadêmico (RUA, 1997). A insatisfação com a modernização promovida no setor público foi responsável pelo surgimento do pensamento acerca da governança pública (KISSLER, HEIDEMANN, 2006; SOUZA, SIQUEIRA, 2007).

Exemplos de transformação na gestão pública foram a reforma do Estado e o processo de ajuste fiscal, iniciando-se desta forma o Estado gerencial, que utiliza mecanismos de controle oriundos do setor privado, com foco na melhoria da gestão e na responsabilidade em prestar contas à sociedade, reportando-se, assim, às boas práticas de governança corporativa (BORGONI et al, 2010).

Segundo o estudo de Souza e Siqueira (2007), há evidência de que o termo governança pública é uma evolução do termo nova administração pública. E a adoção de práticas de boa governança no setor público está relacionada diretamente com a visão da nova gestão pública que, segundo Marques (2007), vem obrigando sua introdução no ambiente universitário de Portugal. Na Alemanha, a governança pública surge pela insatisfação das condições de modernização

praticadas, sendo inspirada na *New Public Management* (KISSLER, HEIDMANN, 2006).

No Brasil, também já têm ocorrido mudanças significativas na administração pública. Silva (2009) apresenta o novo enfoque da contabilidade governamental, que demonstra de modo inequívoco as mudanças na administração das entidades deste setor sob a Nova Gestão Pública, ou seja, com exigências de maior transparência e voltada para resultados.

Contudo, antes de se falar em governança no setor público, há que se fazer a diferenciação entre o termo governabilidade e governança. A principal diferença, segundo Matias-Pereira (2008, p.67),

Está na maneira como a legitimidade das ações dos governos é entendida. No conceito de governabilidade, a legitimidade é proveniente da capacidade do governo de representar os interesses de suas próprias instituições. Por sua vez, no conceito de governança, uma parcela de sua legitimidade advém do processo como ela se concretiza.

O termo governabilidade está ligado à dimensão política do processo de governo, já o termo governança está ligado a práticas de gerenciamento despolitizadas. Contudo, os dois termos estão intimamente ligados, uma vez que toda a administração pública é permeada pela política (RUA, 1997)

O Banco Mundial, segundo Borges (2003), tem forte política voltada para influenciar a adoção de boas práticas pelos países e conceitua o termo governança como “a maneira pela qual o poder é exercido na administração dos recursos econômicos e sociais do país, com vistas ao desenvolvimento” (WORLD BANK, 1992, p. 1).

Quatro princípios são apontados por Matias-Pereira (2008) para uma boa governança pública: relações éticas; conformidade; transparência; e prestação responsável de contas.

Para Borgoni et al (2010), governança compreende: responsabilidade de prestar contas, transparência, participação, relacionamento e eficiência.

No setor público, considerando apenas as organizações puramente públicas prestadoras de bens e serviços, excluindo-se, desta forma, as empresas de economia mista, a justificativa para adoção de boas práticas de governança não é a atratividade de recursos por meio de investidores, mas sim o aumento da eficiência e eficácia (FONTES FILHO, PICOLIN, 2008).

Segundo Matias-Pereira (2008), a governança está ligada a visões teóricas que a relacionam com o aumento da eficiência e efetividade governamental, por um lado, e a democracia e ao poder emancipatório, por outro. Pode-se também tratar a governança no setor público, em âmbito local, com a necessidade de fortalecimento da cooperação com cidadãos, empresas e entidades sem fins lucrativos na condução de suas ações (KISSLER, HEIDEMANN, 2006).

Contudo, afirma Matias-Pereira (2008, p. 69) que há uma forte ligação do termo governança com o pensamento neoliberal "que visam a redução do tamanho do Estado, bem como a comprovada incapacidade das instituições públicas em lidarem adequadamente com os complexos e crescentes problemas urbanos".

Muitos países já passaram a adotar práticas consideradas de boa governança na administração das entidades públicas. No Reino Unido, o código estabelecido pelo Tesouro Nacional para adoção de boas práticas de governança corporativa para os departamentos do governo central (UNITED KINGDOM, 2005, p. 3) define governança da seguinte forma:

Governança corporativa é a maneira pela qual as organizações são dirigidas e controladas. Ela define a distribuição de direitos e responsabilidades entre os diferentes intervenientes e participantes da organização, determina as regras e procedimentos para a tomada de decisões sobre assuntos corporativos, incluindo o processo através do qual os objetivos da organização são definidos, e fornece os meios para atingir esses objetivos e monitoramento do desempenho.

Na Holanda, o termo *government governance*, que poderia ser traduzido por governança governamental, foi utilizado pelo *Government Audit Policy Directorate* (DAR), do Ministério das Finanças Holandês, para designar a governança corporativa aplicada ao setor público, conforme trabalho apresentado na *9th Fee Public Sector Conference* (THE NETHERLANDS, 2000). Segundo o estudo Holandês, a governança governamental consiste em quatro elementos: *management, control, supervision* e *accountability*, ou seja, gerenciamento, controle, supervisão e prestação responsável de contas e transparência, embora este último termo seja de difícil tradução.

Pode-se concluir, então, tendo em vista as definições anteriormente apresentadas, que governança pública é o conjunto de princípios básicos e práticas que conduzem a administração pública ao alcance da eficiência, eficácia e efetividade nos seus resultados, através de um melhor gerenciamento dos seus

processos e de suas atividades, promovendo a prestação de contas responsável (*accountability*) por parte dos gestores e a transparência de suas ações.

Matias-Pereira (2010, p. 125) corrobora com este pensamento ao afirmar que:

O novo paradigma da governança global no setor privado e público tem como referência a necessidade de promover uma governança que torne mais efetiva as relações entre os três principais atores: setor público, setor privado e terceiro setor.

Além disso, o autor informa que *accountability* e transparência já são consideradas pelo Banco Mundial como dimensões para boa governança dos países, desde 1992.

1.2.4 Governança pública, transparência e *accountability*

Transparência e *accountability* são termos intimamente relacionados. A transparência é o meio pelo qual se pode gerar a *accountability* no setor público, pois não há como fazer com que haja responsabilização por parte dos gestores quando não é possível ter conhecimento por meio de informações claras sobre como os recursos foram utilizados e quais os resultados gerados em decorrência das políticas públicas adotadas.

Portanto, é necessário saber exatamente sobre a possibilidade de se obter a transparência na administração pública e em que medida é desejável. Importante saber, também, o que é *accountability* e exatamente como usufruir da transparência e do conhecimento das ações e seus resultados, para definir como se deve dar a responsabilização dos gestores públicos.

1.2.4.1 Governança e *accountability*

Accountability é um conceito relacionado à prestação de contas que o gestor público deve fazer à sociedade. Economia de recursos públicos, eficiência, honestidade, qualidade dos serviços, modo como os serviços são prestados, justiça

na distribuição de benefícios econômicos, sociais e políticos e grau de adequação dos resultados dos programas às necessidades, são aspectos diretamente relacionados a este conceito (CAMPOS, 1990).

Segundo Matias-Pereira (2008), o conceito de governança corporativa está relacionado à accountability e pode ser entendido como a responsabilidade de prestar contas. Pode-se traduzir o termo, então, como responsabilização pela gestão.

Przeworski (2001) afirma que na relação entre cidadão e políticos, a accountability acontece com o político agindo de forma a prever o julgamento futuro dos cidadãos nas eleições. Assim, o político age de forma a ter uma atuação que acredita que vá ter um julgamento positivo por parte dos cidadãos. Contudo, ainda segundo o autor, alguns fatores são necessários para promover a responsabilização pela gestão no setor público:

- Os eleitores devem ter a possibilidade de saber a quem atribuir de fato a responsabilidade pela atuação do governo;
- Os eleitores devem ter a possibilidade de destituir do governo aqueles que têm um mau desempenho.
- Os políticos devem ser incentivados para desejarem a reeleição.
- Os eleitores devem possuir mecanismos para recompensarem ou punirem os gestores nos diferentes domínios, tendo em vista o resultado que produzem.

Campos (1990) afirma que o processo eleitoral não é suficiente para salvaguardar o interesse público, e que deve haver sintonia dos partidos políticos e os cidadãos, com uma opinião pública bem informada.

O problema na área pública é que aos cidadãos não basta apenas o resultado. Tem que ser verificado se é o melhor resultado gerado para as circunstâncias dadas. E a assimetria de informação entre os políticos e os cidadãos dificulta a accountability (PRZEWORSKI, 2001).

Assim, a transparência e o fornecimento de informação adequada nos relatórios de gestão são fundamentais para que se favoreça a accountability, pois segundo Pinho e Sacramento (2009), embora já se tenha avançado muito na

melhora, a administração pública ainda está muito longe de uma verdadeira cultura de responsabilidade da gestão.

1.2.4.2 Governança e transparência

A transparência é um dos princípios de governança corporativa na área do setor privado, conforme estabelecido pela OCDE (OECD, 2004), e também é tido como princípio de governança no setor público (IFAC, 2001).

O IFAC (2001) considera que a transparência é necessária para assegurar que *stakeholders* possam ter confiança na tomada de decisões e ações das entidades do setor público, na gestão de suas atividades e nos indivíduos que a gerenciam.

Oliver (2004) considera que a transparência envolve uma série de questões, organizações e temas de importância crescente em todos os caminhos da vida. O autor acredita que a transparência é fundamental para o êxito, seja na política, seja nos negócios ou na vida social, cultural e religiosa.

Santos (2010, p. 20), ao analisar a eficácia, efetividade e transparência na aplicação de recursos públicos em educação em dois municípios do Rio de Janeiro considera que:

transparência dos resultados representa tornar de conhecimento público a forma de obtenção de recursos, a aplicação desses recursos, conhecida como gasto ou investimento público e o que foi gerado pelas políticas públicas adotadas pelo governo em prol do conjunto social que se destina atender.

Desta forma, percebe-se que a transparência está ligada à divulgação e demonstração de dados e informações que possibilitem a responsabilização da gestão pelos resultados. Prado (2006) considera ser a transparência fundamental para a *accountability*.

A Transparência, segundo Oliver (2004), possui três principais elementos: um observador, algo disponível para ser observado e um meio ou método de observação. Para este autor, a transparência pode ser definida como deixar que a verdade esteja disponível para os outros, para que eles possam ver se assim o desejarem, caso considerem ter o tempo, meios e competências para tal.

A idéia de transparência é a de que algo está acontecendo por trás de cortinas e uma vez que estas cortinas são removidas, tudo está em aberto e pode ser examinado (MEIJER, 2009).

Meijer (2009), ao realizar estudo na área educacional, considera três perspectivas de transparência que devem alinhar-se para maior confiabilidade: a pré-moderna, a moderna e a pós-moderna.

- A transparência, sob a perspectiva pré-moderna, se dá pela participação mais direta e sem o uso de computadores.
- Sob a perspectiva moderna, a transparência se dá por divulgações de desempenho por meio de *websites* ou publicações na mídia e está associada a um ambiente de distanciamento.
- Em uma perspectiva pós-moderna da transparência, uma realidade separada é criada pela redução da realidade por números, com indicadores disponibilizados pela Internet e outros meios. Segundo o autor, esta nova realidade não reduz a incerteza dos pais de alunos sobre o desempenho escolar, mas cria mais ambiguidade, pois os números podem ou não estar de acordo com as percepções diretas que os pais têm da escola.

Para Oliver (2004), há uma mudança do modo como se vê hoje a transparência. Passa de uma transparência antiga, para uma nova transparência que implica em uma variedade de características diferentes:

- Uma inevitável tendência para maior transparência ao invés de um menor nível de transparência;
- Um exame mais intenso por mais grupos e mais indivíduos em todo o mundo;
- Demanda mais abrangente por novos tipos de informação;
- Consequências mais duradouras por ações ou omissões;
- Requerimentos mais complexos de compilação, análises e relatórios de informações;
- Atenção mais proativa tanto do observador como do observado;

- Maior debate sobre quais informações devem ser públicas;

Na Constituição Federal, embora não se encontre a palavra transparência, pode-se verificar que um dos princípios que rege a administração pública é a publicidade:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:...

O princípio da publicidade, que tem a função de dar conhecimento para o público em geral, é fator determinante para que os atos emanados pela administração pública venham a produzir efeitos (MORAES, 2005). O § 1º deste artigo 37, ao tratar da publicidade dos atos, programas, obras, serviços e campanhas promovidas pelos órgãos públicos, dispõe que esta deverá ter um caráter educativo, informativo e de orientação educacional, buscando evitar a promoção pessoal do gestor. Contudo, este conceito de publicidade ainda não está em consonância com o que se entende por transparência, embora não se possa negar que a divulgação dos atos originados de decisões de gestores públicos seja um passo para promoção da transparência.

Seguindo ainda os princípios da administração pública estabelecidos no artigo 37, encontram-se dispositivos constitucionais mais ligados ao conceito de transparência, em que se prevê a possibilidade de participação do cidadão:

Art. 37. ...

§ 3º. A lei disciplinará as formas de participação do usuário na administração pública direta e indireta, regulando especialmente:

I - as reclamações relativas à prestação dos serviços públicos em geral, asseguradas a manutenção de serviços de atendimento ao usuário e a avaliação periódica, externa e interna, da qualidade dos serviços;

II - o acesso dos usuários a registros administrativos e a informações sobre atos de governo, observado o disposto no art. 5º, X e XXXIII;

No artigo 58 da Carta Constitucional pode-se observar mais um dispositivo que estabelece mecanismo de participação da sociedade:

Art. 58. O Congresso Nacional e suas Casas terão comissões permanentes e temporárias, constituídas na forma e com as atribuições previstas no respectivo regimento ou no ato de que resultar sua criação.

§ 1º ...

§ 2º - às comissões, em razão da matéria de sua competência, cabe:

I - ...

II - realizar audiências públicas com entidades da sociedade civil;

A transparência está ligada ao aspecto de controle e acompanhamento que se deve ter pela utilização dos recursos públicos. Na Constituição Federal pode-se observar que em diversos dispositivos há a previsão de controle das ações das entidades públicas. A Carta Magna trata do controle do município da seguinte forma: “Art. 31. A fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei” (BRASIL, 1988).

Deste mandamento constitucional, depreende-se que o município terá de disponibilizar as informações para que o controle possa funcionar. No parágrafo 3º, deste mesmo artigo 31, pode-se encontrar a seguinte ordem: “§ 3º - As contas dos Municípios ficarão, durante sessenta dias, anualmente, à disposição de qualquer contribuinte, para exame e apreciação, o qual poderá questionar-lhes a legitimidade, nos termos da lei” (BRASIL, 1988).

Desta forma, pode-se inferir que para que haja o controle, deve haver transparência e divulgação das informações. Outros dispositivos constitucionais tratam mais especificamente da obrigatoriedade de fornecer informações à sociedade. Pode-se encontrar, por exemplo, os seguintes mandamentos:

Art. 162. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios divulgarão, até o último dia do mês subsequente ao da arrecadação, os montantes de cada um dos tributos arrecadados, os recursos recebidos, os valores de origem tributária entregues e a entregar e a expressão numérica dos critérios de rateio.

...

Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

I - o plano plurianual;

II - as diretrizes orçamentárias;

III - os orçamentos anuais.

§ 1º - ...

§ 2º - ...

§ 3º - O Poder Executivo publicará, até trinta dias após o encerramento de cada bimestre, relatório resumido da execução orçamentária.

Desta análise dos dispositivos legais da Constituição Federal, verifica-se que mecanismos de transparência podem ser encontrados na Lei maior que rege o Estado Brasileiro.

A Lei nº 4.320/1964, que trata da arrecadação e aplicação de recursos por parte das organizações do setor público, bem como da obrigatoriedade de utilização

de demonstrações próprias para apresentar o orçamento e sua execução e seu patrimônio, estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

Embora esta lei trate em seu “Título VIII” do controle da execução orçamentária, que deve ser exercido por meio de controle interno e externo, menciona a obrigatoriedade de publicação apenas no artigo 109, com o seguinte texto: “Art. 109. Os orçamentos e balanços das entidades compreendidas no artigo 107 serão publicados como complemento dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal a que estejam vinculados” (BRASIL, 1964).

Neste artigo da lei, dispõe que os balanços das entidades autárquicas e paraestatais, bem como de outras entidades vinculadas, devem ser publicados como complementos ao orçamento e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal a que estejam ligadas. A lei menciona a obrigatoriedade de publicação, também, quando trata, no art. 111, do balanço consolidado das unidades federativas: União, Estados, Municípios e Distrito Federal.

Art. 111. O Conselho Técnico de Economia e Finanças do Ministério da Fazenda, além de outras apurações, para fins estatísticos, de interesse nacional, organizará e publicará o balanço consolidado das contas da União, Estados, Municípios e Distrito Federal, suas autarquias e outras entidades, bem como um quadro estruturalmente idêntico, baseado em dados orçamentários.

Isto demonstra apenas uma preocupação técnica e não a busca pela promoção da transparência, com a disposição de bem informar à sociedade.

Em 1998, o Governo Federal publicou a Lei nº 9.755 que dispõe sobre a criação de *homepage* na *Internet*, pelo Tribunal de Contas da União (TCU), para divulgação dos dados e informações.

Nesta lei devem ser divulgados os seguintes dados e informações, conforme estabelecido no artigo 1º:

- I – os montantes de cada um dos tributos arrecadados pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, os recursos por eles recebidos, os valores de origem tributária entregues e a entregar e a expressão numérica dos critérios de rateio;
- II – os relatórios resumidos da execução orçamentária da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;

- III – o balanço consolidado das contas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, suas autarquias e outras entidades, bem como um quadro estruturalmente idêntico, baseado em dados orçamentários;
- IV – os orçamentos do exercício da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e os respectivos balanços do exercício anterior;
- V – os resumos dos instrumentos de contrato ou de seus aditivos e as comunicações ratificadas pela autoridade superior;
- VI – as relações mensais de todas as compras feitas pela Administração direta ou indireta;

Embora de forma ainda incipiente, esta lei pode ser considerada um passo inicial para dar transparência à gestão pública. De fato, Prado (2006) ao tratar da transparência em agências reguladoras, especificamente na Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL), conclui que a transparência é definida na legislação de forma vaga, o que permite uma variação no grau de transparência praticada pelo órgão da administração pública sem qualquer contestação.

Surgiu, então, a Lei Complementar nº 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que foi um verdadeiro marco no que diz respeito a transparência da gestão fiscal.

Esta lei foi estabelecida sob quatro pilares: planejamento, controle, transparência e responsabilização. No artigo 1º pode-se observar a valorização da transparência para a responsabilidade na gestão fiscal:

Art. 1º. Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição.

§ 1º. A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, ...

Observa-se da leitura que a transparência é fundamental para que haja responsabilização na gestão fiscal. No parágrafo 4º do artigo 9º da LRF, pode-se constatar a utilização de mecanismos para assegurar a transparência na gestão fiscal:

Art. 9º ...

§ 4º. Até o final dos meses de maio, setembro e fevereiro, o Poder Executivo demonstrará e avaliará o cumprimento das metas fiscais de cada quadrimestre, em audiência pública na comissão referida no § 1º do art. 166 da Constituição ou equivalente nas Casas Legislativas estaduais e municipais.

A audiência pública favorece a participação não só da sociedade organizada, como também a participação do cidadão comum no conhecimento da gestão fiscal do seu Estado ou Município.

Santos (2010) considera que a falta de divulgação e de participação nas políticas públicas à sociedade, pode fazer com que a transparência não seja alcançada plenamente.

Outro mecanismo de transparência pode ser observado no parágrafo 3º, do artigo 12 da LRF:

Art. 12 ...

§ 3º O Poder Executivo de cada ente colocará à disposição dos demais Poderes e do Ministério Público, no mínimo trinta dias antes do prazo final para encaminhamento de suas propostas orçamentárias, os estudos e as estimativas das receitas para o exercício subsequente, inclusive da corrente líquida, e as respectivas memórias de cálculo.

Observa-se que o mecanismo busca não somente divulgar as estimativas utilizadas para se elaborar a proposta orçamentária, mas também possibilitar que se verifique a adequação da metodologia utilizada.

O artigo 45 da Lei Complementar nº 101/2000, estabelece um mandamento de publicação que permite a sociedade observar o cumprimento legal da norma no que diz respeito ao planejamento:

Art. 45. Observado o disposto no § 5º do art. 5º, a lei orçamentária e as de créditos adicionais só incluirão novos projetos após adequadamente atendidos os em andamento e contempladas as despesas de conservação do patrimônio público, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias.

Parágrafo único. O Poder Executivo de cada ente encaminhará ao Legislativo, até a data do envio do projeto de lei de diretrizes orçamentárias, relatório com as informações necessárias ao cumprimento do disposto neste artigo, ao qual será dada ampla divulgação.

Assim, conforme estabelecido no dispositivo legal, para criação de novos programas, deve-se antes atender adequadamente os programas em andamento e bem atender aqueles que dizem respeito à conservação do patrimônio público. A ampla divulgação permite à sociedade não só tomar conhecimento por meio do relatório que deve ser elaborado e encaminhado pelo Poder Executivo, mas também fiscalizar o correto cumprimento da norma.

Na Constituição Federal, como citado anteriormente, há a previsão de que as contas dos municípios devem ficar, durante sessenta dias, anualmente, à disposição para exame e apreciação. A este respeito, a LRF foi taxativa e não tratou a questão com uma restrição temporal tão pequena, como disposto na Carta Magna, estabelecendo, então, que as contas devem estar disponíveis para exame por todo o exercício financeiro:

Art. 49. As contas apresentadas pelo Chefe do Poder Executivo ficarão disponíveis, durante todo o exercício, no respectivo Poder Legislativo e no órgão técnico responsável pela sua elaboração, para consulta e apreciação pelos cidadãos e instituições da sociedade.

Embora a LRF disponha sobre a transparência já nos seus artigos iniciais, há um capítulo exclusivo para a transparência, o controle e a fiscalização (Capítulo IX - Da Transparência, Controle e Fiscalização). A Seção I deste capítulo, que trata da transparência da gestão fiscal, sofreu significativas alterações promovidas pela Lei Complementar nº 131/2009.

A LRF, a partir das alterações promovidas pela Lei Complementar nº 131/2009, passou a incorporar a obrigatoriedade da utilização de meios eletrônicos de acesso público, ou seja, internet:

Art. 48. São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.

A partir da LRF alterada, então, os planos, como o plano plurianual (PPA) a lei orçamentária anual (LOA), as leis de diretrizes orçamentárias (LDO) e os outros relatórios e demonstrações previstos neste artigo 48, passaram à condição de instrumentos de transparência, e não mais meras ferramentas de uso técnico, conforme anteriormente estabelecidos na Lei nº 4.320/1964.

Conforme Borgoni et al (2010, p.128), o conjunto de relatórios exigidos pela LRF não possui a transparência ou clareza de acordo com o princípio de transparência na gestão pública. Contudo, afirmam os autores que a transparência na legislação brasileira foi inserida a partir da Lei de Responsabilidade Fiscal como princípio da gestão fiscal responsável, “estando ligada ao princípio constitucional da publicidade e associada a conceitos como governança, evidenciação, e responsabilidade pelos resultados”.

Ainda assim, além dos instrumentos de transparência, outros mecanismos foram incorporados à LRF para a adequada informação das ações que se produzem na administração dos recursos públicos para o atendimento das necessidades sociais:

Art. 48 ...

Parágrafo único. A transparência será assegurada também mediante:

I – incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos;

II – liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público;

III – adoção de sistema integrado de administração financeira e controle, que atenda a padrão mínimo de qualidade estabelecido pelo Poder Executivo da União e ao disposto no art. 48-A.

A Lei Complementar nº 131/2009 não se preocupou apenas em determinar a utilização de meios eletrônicos de acesso público como mecanismo de transparência. No artigo 48-A, detalhou as informações a serem oferecidas de modo que estabelece exatamente quais são estas informações:

Art. 48-A. Para os fins a que se refere o inciso II do parágrafo único do art. 48, os entes da Federação disponibilizarão a qualquer pessoa física ou jurídica o acesso a informações referentes a:

I – quanto à despesa: todos os atos praticados pelas unidades gestoras no decorrer da execução da despesa, no momento de sua realização, com a disponibilização mínima dos dados referentes ao número do correspondente processo, ao bem fornecido ou ao serviço prestado, à pessoa física ou jurídica beneficiária do pagamento e, quando for o caso, ao procedimento licitatório realizado;

II – quanto à receita: o lançamento e o recebimento de toda a receita das unidades gestoras, inclusive referente a recursos extraordinários.

Ao detalhar as informações a serem oferecidas pelo órgão público, como feito no dispositivo legal, artigo 48-A, inserido na LRF pela Lei Complementar nº 131/2009, estabelece o mínimo de informação que se considera importante para que seja garantida a transparência na administração pública quanto ao aspecto de gestão de receitas e despesas, uma vez que os relatórios previstos na legislação para apresentação a ser feita pelas organizações públicas não contém todas as informações que possam garantir a transparência desejada.

Borgoni et al (2010), percebendo que os relatórios não atendem completamente aos aspectos de transparência e *accountability* no setor público, propõem a criação de um modelo de relatório a ser adotado com base nas recomendações do Parecer nº 15/87 da Comissão de Valores Mobiliários (CVM), a fim de buscar uma evidenciação mais transparente da administração pública, incluindo os seguintes itens propostos:

- Descrição dos principais negócios, produtos e serviços prestados;

- Comentários sobre a conjuntura econômica e as variações ocorridas nas receitas e despesas;
- Informar o número de servidores existentes, além do montante gasto com servidores efetivos e com os cargos comissionados;
- Descrição dos principais investimentos realizados pelo setor público, com os objetivos, montantes e origens dos recursos alocados;
- Projetos existentes para geração de renda e desenvolvimento local;
- Novos produtos e serviços, juntamente com as expectativas a eles relativas;
- Descrição de investimentos realizados e montantes aplicados para a proteção ao meio ambiente;
- Descrição de mudanças administrativas e programas de racionalização; e
- Perspectivas e planos para o exercício em curso e futuros das metas não-financeiras.

Para os autores, o modelo de relatório administrativo proposto para o setor público "assegura os três elementos ou dimensões que compõe a transparência das contas públicas: a publicidade, a compreensibilidade e a utilidade para decisões" (BORGONI et al, p. 139, 2010).

1.3 Códigos de Governança

Matias-Pereira (2010) destaca a importância das contribuições e estímulos no processo de mudança na administração pública, por parte de organizações multilaterais e instituições privadas, nas últimas décadas, com destaque para o Banco Mundial, OCDE, IFAC e IBGC, tendo os códigos de governança grande importância para o desenvolvimento prático dos princípios próprios da governança corporativa.

A seguir são apresentados alguns códigos de governança que contribuem para adoção de práticas que levam à aplicação dos princípios de governança na área pública.

1.3.1 OCDE

A *Organisation¹ for Economic Co-operation and Development* (OECD) possui várias publicações sobre a temática da governança aplicada aos países, disponíveis não só às nações membros, mas a todos os demais.

Assim, dentre outros, os seguintes trabalhos são considerados e apresentados de forma resumida: *OECD best practices for budget transparency* (OECD, 2002), *OECD principles of corporate governance* (OECD, 2004), *Public sector modernisation: open government* (OECD, 2005a), Diretrizes da OCDE sobre governança corporativa para empresas de controle estatal (OECD, 2005b).

1.3.1.1 *OECD best practices for budget transparency*

A OCDE, ao tratar das melhores práticas para a transparência do orçamento, informa a necessidade de que haja comentários detalhados sobre cada programa de receitas e despesas, e uma informação comparativa sobre as receitas e despesas reais durante o exercício em curso com o exercício anterior para cada programa, considerando, inclusive, informações comparativas similares para os dados de desempenho não-financeiro.

As receitas e despesas de cunho permanente devem, também, estar demonstradas no orçamento, juntamente com outras, estando evidenciadas por unidade administrativa, por categorias econômicas e por função.

Segundo o código estabelecido pela OCDE, relatórios pré-orçamentários podem ser úteis para incentivar o debate sobre os agregados do orçamento e como eles interagem com a economia, servindo, ainda, para criar expectativas apropriadas

¹ Escrito conforme apresentado no sítio eletrônico da instituição, em www.oecd.org.

para o orçamento propriamente dito. Contudo, este relatório deve ser apresentado em tempo hábil.

São importantes também os relatórios mensais que devem demonstrar o progresso na execução do orçamento, sendo composto por comentários que devem acompanhar os dados numéricos, com explicação para possíveis divergências existentes entre a execução e o orçamento inicial.

Quanto ao relatório de final de exercício, deve ser auditado pela instituição competente para tal fim e ser disponibilizado ao público em geral, incluindo, além de outros documentos, informações de desempenho não-financeiro, comparando-se as metas de desempenho e os resultados alcançados. Divulgando-se, também, dados do desenvolvimento econômico e social local. Devem tratar, ainda, dos passivos contingentes, cujo impacto orçamentário é dependente de eventos futuros que podem ou não ocorrer.

Segundo este código de boas práticas, as políticas contábeis relevantes devem acompanhar todos os relatórios, pois esclarecem a base da contabilidade aplicada (caixa ou competência) na preparação dos relatórios, devendo ser divulgada qualquer desvio das práticas e normas contábeis adotadas.

Sistema de controles internos financeiros, inclusive de auditoria interna, deve ser criado para assegurar a integridade das informações prestadas nos relatórios, estar disponível ao controle parlamentar e disponibilizado ao público gratuitamente pela internet.

Deve a entidade pública, inclusive, promover ativamente uma compreensão do processo orçamentário por cidadãos individuais e organizações não-governamentais.

Este último tópico é muito importante, pois estabelece que o próprio governo promova meios para que haja o entendimento da prestação de contas por parte da sociedade.

1.3.1.2. OECD *principles of corporate governance*

Os princípios de governança corporativa são apresentados abrangendo as seguintes áreas:

- Garantir a base para um sistema eficaz de governança corporativa;
- Os direitos dos acionistas e principais funções da propriedade;
- O tratamento equânime dos acionistas;
- O papel das partes interessadas;
- Divulgação e transparência; e
- As responsabilidades do conselho.

Na parte relativa à divulgação e transparência, o código dispõe sobre os seguintes aspectos:

A estrutura da governança corporativa deverá assegurar a divulgação oportuna e precisa de todos os fatos relevantes referentes à empresa, inclusive situação financeira, desempenho, participação acionária e governança da empresa.

A divulgação deve incluir informações relevantes sobre:

- Os resultados financeiros e operacionais da empresa;
- Os objetivos da empresa;
- Acionistas majoritários e direitos de voto.
- Política de remuneração dos membros do conselho e principais executivos, e informações sobre os membros do conselho, incluindo as suas qualificações, o processo de seleção, diretorias de outras empresas e se eles são considerados independentes pelo conselho;
- Transações com partes relacionadas;
- Fatores de risco previsíveis;
- Questões relativas aos empregados e outros *stakeholders*; e
- As estruturas de governança e políticas, em particular, o conteúdo de qualquer código de governança corporativa ou política e o processo pelo qual é aplicada.

As informações devem ser elaboradas e divulgadas de acordo com altos padrões de qualidade da contabilidade e da divulgação de informações financeiras e não financeiras.

Uma auditoria anual deve ser conduzida por um auditor independente, competente e qualificado, a fim de proporcionar uma garantia externa e objetiva para os diretores e acionistas de que as demonstrações financeiras representam adequadamente a posição financeira e do desempenho da empresa em todos os aspectos relevantes.

Os auditores externos devem prestar contas aos acionistas e para com a sociedade, demonstrando exercer o devido zelo profissional na condução da auditoria.

Os canais de divulgação de informações devem proporcionar igualdade de acesso, oportuna e eficientemente das informações relevantes para os usuários.

A estrutura de governança corporativa deve ser complementada por uma abordagem eficaz que contemple e promova a realização de análises ou pareceres por analistas, corretores, agências de *rating* e outros, que seja relevante para as decisões dos investidores, evitando conflitos de interesse que possam comprometer a integridade da sua análise ou consultoria.

1.3.1.3 *Public sector modernization: open government*

Nesta publicação a OCDE trata da construção de um governo aberto, abordando três elementos principais:

- Transparência, ou seja, estar exposto ao escrutínio público;
- Acessibilidade a qualquer pessoa, a qualquer hora, em qualquer lugar;
- e
- Capacidade de resposta a novas idéias e demandas.

A abertura, segundo a OCDE nesta publicação, engloba e ultrapassa o termo usado como transparência, apresentando dois outros aspectos, acessibilidade e responsividade na interface entre o governo e a comunidade a que serve. Contudo, admite-se que embora a definição seja simples, sua implementação é um grande desafio para os países da OCDE, porque um governo aberto não é algo que pode

simplesmente ser levado para sistemas existentes. Segundo a OCDE, para ser eficaz, deve haver uma mudança fundamental no sistema de governo.

As informações apresentadas pelo governo devem ser pertinentes, oportunas, completas, confiáveis e objetivas, e o acesso à informação é uma condição prévia para o escrutínio público. Neste estudo, a OCDE apresenta dados sobre este acesso em alguns países membros. Na Áustria, Hungria e Polônia, por exemplo, este acesso é garantido pelas Constituições desses países.

Informa o estudo que, em 1980, menos de um terço dos países (então 24) membros da OCDE possuíam legislação sobre o acesso à informação e que, a partir de 2004, tinha chegado a mais de 90%, ou seja, 28 dos 30 membros.

Contudo, segundo a OCDE, os esforços para proporcionar maior acesso e mais informações não fazem um governo mais aberto ou asseguram a qualidade das informações oferecidas, caso não haja sistemas eficazes que permitam que as pessoas possam identificar e recuperar os dados específicos que desejam conhecer.

A Internet proporciona um número potencialmente grande de interessados, em grau de acesso às informações do governo a um custo marginal e de alta velocidade. Porém, alguns governos membros da OCDE já dispõem de normas emitidas por autoridades públicas para assegurar qualidade, consistência e coerência da linha da informação.

O estudo afirma que a publicação de relatórios anuais com dados de desempenho e das contas públicas é um instrumento importante para garantir a fiscalização pública das ações passadas do governo. A publicação de planos estratégicos e projetos futuros são características importantes da abertura para proporcionar as condições para que as partes interessadas possam se preparar e contribuir mais eficazmente na formulação de políticas públicas pelo governo.

1.3.1.4 OECD *guidelines on corporate governance of State-owned enterprises*

As diretrizes de práticas de governança corporativa para empresas estatais abrangem as seguintes áreas:

- Assegurar uma estrutura reguladora e legal efetiva para empresas de propriedade estatal;
- O estado na qualidade de proprietário;
- Tratamento eqüitativo de acionistas;
- Relações com as partes interessadas (*stakeholders*);
- Transparência e divulgação; e
- As responsabilidades dos conselhos das empresas de propriedade do Estado.

Sobre o aspecto de transparência e divulgação, as diretrizes estabelecem que se deve observar padrões elevados de transparência, em conformidade com os princípios de governança corporativa da OCDE.

Assim, a entidade coordenadora ou proprietária deve desenvolver um relatório consistente e agregado sobre as empresas de propriedade estatal e publicar anualmente um relatório agregado sobre o conjunto dessas empresas.

As estatais devem desenvolver procedimentos eficientes de auditoria interna e estabelecer uma função de auditoria interna que seja monitorada e que se reporte diretamente ao conselho e ao comitê auditor ou órgão equivalente da empresa.

Devem estar sujeitas, especialmente as grandes estatais, a uma auditoria externa anual independente baseada em padrões internacionais. A existência de procedimentos específicos de controle estatal não substitui uma auditoria externa independente.

As estatais devem estar sujeitas aos mesmos padrões de contabilidade e auditoria de alta qualidade que as empresas de capital aberto. Grandes estatais ou estatais de capital aberto devem divulgar informações financeiras e não-financeiras de acordo com os reconhecidos padrões internacionais de alto nível.

As estatais devem divulgar material informativo sobre todas as questões descritas nos Princípios de Governança Corporativa da OCDE, e, além disso, focar as áreas de interesse significativo para o Estado na qualidade de proprietário e para o público em geral. Exemplos de tais informações incluem:

- Uma declaração clara ao público sobre os objetivos da empresa e suas realizações;

- A estrutura de votação e de propriedade da empresa;
- Quaisquer fatores de riscos materiais e medidas tomadas para administrar tais riscos;
- Qualquer assistência financeira, incluindo garantias, recebidas do Estado e compromissos assumidos em nome da estatal; e
- Quaisquer transações materiais com entidades relacionadas.

1.3.2 Fundo Monetário Internacional

O código de boas práticas de transparência fiscal estabelecido pelo Fundo Monetário Internacional (IMF, 2007) estabelece quatro aspectos ou dimensões a serem adotadas:

- Funções e responsabilidades estabelecidas claramente;
- Processo orçamentário aberto;
- Disponibilidade pública da informação; e
- Garantia de Integridade.

Quanto ao aspecto das funções e responsabilidades serem estabelecidas claramente, o código trata de que o setor governamental deve ser distinguido do resto do setor público e da economia, e as funções políticas e de gestão devem ser claras e publicamente divulgadas. Os poderes do Executivo, do Legislativo e do Judiciário devem estar bem definidos, inclusive quanto às responsabilidades e as relações entre os diferentes níveis de governo, considerando-se, também, a relação entre o governo e empresas públicas.

Ainda quanto ao aspecto das funções e responsabilidades serem estabelecidas claramente, a relação entre governo e setor privado deve conduzir-se numa gestão aberta, seguindo regras e procedimentos claros. Deve haver uma estrutura legal, regulatória e administrativa clara e aberta para gestão fiscal, com uma abrangente arrecadação, compromisso e uso dos recursos públicos. Leis e regulamentos de cobrança fiscal e não-fiscal e um guia administrativo para sua aplicação devem estar disponíveis em tempo hábil;

As mudanças e propostas regulatórias devem ser discutidas em tempo adequado e, se possível, as mudanças políticas mais amplas. Regimes contratuais com entidades do setor público ou privado, incluindo recursos públicos e operadores por concessões governamentais, devem ser claros e publicamente acessíveis; Responsabilidade governamental e gestão de ativos, incluindo garantia de direito pelo uso ou exploração de ativos públicos deve possuir uma explícita base legal.

Em relação ao aspecto do processo orçamentário aberto, a preparação orçamentária deve seguir um calendário estabelecido e ser guiada por objetivos de política macroeconômica e fiscal bem definida. Para tanto, o calendário do orçamento deve ser especificado e aderir ao tempo adequado, de modo a permitir as considerações do Legislativo no projeto orçamentário. O orçamento anual deve ser realista e estar preparado e demonstrado dentro de uma compreensiva estrutura política fiscal e macroeconômica, sendo as metas e regras fiscais claramente demonstradas e explicadas.

A descrição de principais gastos e medidas de receitas, e sua contribuição para os objetivos das políticas com os impactos correntes e futuros em relação a suas implicações econômicas mais amplas deve fazer parte do conteúdo. Deve haver uma avaliação da sustentabilidade fiscal e as principais hipóteses sobre o desenvolvimento econômico. Mecanismos claros de coordenação e gestão de atividades orçamentárias e extraorçamentárias têm de estar explícitos;

O processo orçamentário aberto, segundo o Fundo Monetário Internacional implica, ainda, que deve haver procedimentos claros de execução, monitoramento e relatórios do orçamento. Para isso, o sistema de contabilidade deve fornecer uma base confiável para acompanhamento de receitas e despesas. Relatórios semestrais de evolução do orçamento devem ser apresentados ao Legislativo e atualizações mais frequentes, como trimestrais, devem ser publicadas.

Propostas de receitas e despesas suplementares devem ser apresentadas ao Legislativo de maneira consistente, com a apresentação do orçamento original. Auditoria final e relatórios de auditoria, incluindo uma reconciliação com a proposta orçamentária original, devem ser apresentados ao Legislativo e publicados dentro do exercício.

O aspecto da disponibilidade pública da informação trata de fornecer dados. Para tal, informações sobre as atividades fiscais do passado, do presente e a projetada, e os principais riscos fiscais, devem ser fornecidas ao público.

Os documentos orçamentários, incluindo as contas finais e outros relatórios fiscais publicados, devem conter todas as atividades orçamentárias e extraorçamentárias do governo, devendo ser fornecida informação para avaliar o orçamento anual com os dois anteriores e as previsões para os dois seguintes. Passivos fiscais e atividades parafiscais devem fazer parte das informações. A receita deve estar discriminada.

O governo central deve publicar informações sobre o nível e a composição da sua dívida e ativos financeiros, passivos significativos (incluindo direitos de pensão, a exposição de garantia, obrigações contratuais e outros) e recursos naturais. A posição fiscal subnacional e das finanças das corporações públicas, bem como relatórios periódicos, devem ser publicados.

Trata o processo orçamentário aberto, também, de que a informação fiscal deve ser publicada de modo que facilite a análise das políticas e promova a *accountability*. É importante a distribuição de um guia de resumo orçamentário claro e simples na época do orçamento anual. Distinguir dados fiscais de receitas dos gastos e financiamentos é fundamental para um bom entendimento. Os gastos devem estar classificados por categorias econômica, funcional e administrativa.

Indicadores de desempenho como resultado primário, o equilíbrio do setor público e dívida líquida devem ser demonstrados. Resultados alcançados relativos aos objetivos principais dos programas orçamentários devem ser apresentados anualmente ao Legislativo.

A disponibilidade pública da informação, que é o terceiro aspecto considerado pelo código de boas práticas sobre transparência fiscal, refere-se ao compromisso de publicar em tempo hábil a informações fiscais. Para isso o tempo hábil de publicação da informação fiscal deve ser uma obrigação legal. A informação antecipada de calendários para liberação de informações fiscais deve ser anunciada e cumprida;

O aspecto da garantia da integridade trata primeiramente de que os dados fiscais devem estar de acordo com um padrão aceitável de qualidade dos dados. Para isso é necessário que a previsão e as atualizações orçamentárias reflitam as tendências de receitas e despesas, ressaltando a evolução macroeconômica e o compromisso de políticas bem definidas. Deve indicar a base contábil para o orçamento anual e as contas finais na elaboração e apresentação dos dados fiscais, seguindo os padrões e normas contábeis definidos. Os dados dos relatórios fiscais

devem ser internamente consistentes e reconciliados com os dados relevantes de outras fontes. As grandes revisões de dados históricos fiscais e quaisquer alterações aos dados devem ser explicadas;

A garantia da integridade estabelece, ainda, que as atividades fiscais estejam sujeitas à supervisão interna eficaz. Para isso, é importante que as normas éticas de conduta para os servidores públicos sejam claras e amplamente divulgadas. Os procedimentos empregados e as condições no setor público devem ser documentados e acessíveis aos interessados, com normas acessíveis e observadas na prática.

As compras e vendas de bens públicos devem ser realizadas de forma aberta, e as operações principais identificadas separadamente. A regra é de que as atividades do Governo e as finanças sejam auditadas internamente, com procedimentos de auditoria fiscalizados. A administração tributária nacional deve ser juridicamente protegida de direção política, de modo a garantir os direitos dos contribuintes, e informar regularmente ao público sobre suas atividades.

O aspecto da garantia da integridade estabelece, ainda, que as informações fiscais devam ser controladas externamente. Para isso, as finanças públicas e políticas sujeitar-se-ão ao controle por um organismo de auditoria nacional ou uma organização equivalente, que é independente do executivo.

O órgão nacional de auditoria ou entidade equivalente deverá apresentar todos os relatórios ao Legislativo, incluindo o seu relatório anual. E, ainda, torná-los públicos. Mecanismos devem ser utilizados para controlar as ações de acompanhamento. É prudente que peritos independentes sejam convidados a avaliar as projeções fiscais, as previsões macroeconômicas em que se baseiam, e suas suposições subjacentes.

Estatísticas nacionais devem ser fornecidas com independência institucional para verificar a qualidade das informações fiscais.

1.3.3 *Office for Public Management and The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy*

O código intitulado *The Good Governance Standard for Public Services* (OPM e CIPFA, 2004), que se pode traduzir por padrão de boa governança para serviços

públicos, foi desenvolvido pela *Independent Commission on Good Governance in Public Services*. Esta comissão foi estabelecida pelo *Office for Public Management (OPM®)* e *The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (CIPFA)*, em parceria com a *Joseph Rowntree Foundation*. O papel da comissão foi de desenvolver um código comum e um conjunto de princípios de boa governança sobre serviços públicos.

Este código apresenta a importância de se saber como o dinheiro público é gasto e sobre a qualidade dos serviços prestados para os cidadãos enquanto utilizadores dos serviços e contribuintes.

Segundo o código, a boa governança conduz à boa gestão, ao bom desempenho, à boa administração do dinheiro público, ao bom engajamento do público e, finalmente, a bons resultados.

São estabelecidos seis princípios fundamentais que estão apresentados na Figura 1.



Figura 1 - Princípios fundamentais
Fonte: OPM e CIPFA, 2004

Assim, pode-se traduzir os princípios apresentados na Figura 1, nos seguintes pontos ordenados:

1. A boa governança significa focar no propósito da organização e sobre os resultados para os cidadãos e usuários dos serviços;
2. Boa governança significa um bom desempenho de funções e papéis claramente definidos;
3. Boa governança significa a promoção dos valores para toda a organização e demonstração de boa governança através do comportamento;
4. A boa governança significa tomar decisões informadas e transparentes e possuir gestão de risco;
5. A boa governança significa desenvolver a capacidade e a potencialidade do corpo governante para ser eficaz;
6. Boa governança significa engajamento das partes interessadas e fazer uma real prestação de conta;

O primeiro princípio significa focar no propósito da organização sobre os resultados para os cidadãos e usuários dos serviços. É apresentado no núcleo da Figura 1 e envolve:

- Ser claro sobre o propósito da organização e seus resultados esperados para os cidadãos e usuários dos serviços;
- Assegurar que os usuários recebam um serviço de alta qualidade; e
- Certificar-se que há agregação de valor para os recursos dos contribuintes.

O segundo princípio apresentado trata de que a boa governança significa um bom desempenho de funções e papéis claramente definidos. Os seguintes itens estão relacionados a este princípio:

- Ser claro sobre as funções do órgão regulador;
- Ser claro sobre as responsabilidades dos executivos e dos não-executivos, e ter certeza que essas responsabilidades sejam realizadas; e
- Ser claro sobre as relações entre governantes e o público.

O terceiro princípio desenvolve-se no código de práticas de governança sob os seguintes pontos:

- Colocar em prática os valores organizacionais; e
- Gestores individuais comportando-se de forma a respeitar e dar exemplo de uma governança eficaz.

O quarto princípio de boa governança, tomar decisões informadas e transparentes e possuir gestão de risco, desenvolve-se sob os seguintes itens:

- Ser rigoroso e transparente sobre como as decisões são tomadas;
- Ter e usar de boa qualidade de informação, aconselhamento e apoio;
e
- Certificar-se que um sistema eficaz de gestão de risco está em operação.

O quinto princípio do código de boas práticas de governança, desenvolver a capacidade e a potencialidade do corpo governante para ser eficaz, trata da capacitação para que gestores e servidores venham a desempenhar de modo satisfatório as suas funções. Envolve os seguintes itens:

- Certificar-se que os governadores nomeados e eleitos tenham as habilidades, conhecimentos e experiências de que necessitam para um bom desempenho;
- Desenvolvimento da capacidade das pessoas com responsabilidades de governança e avaliação do seu desempenho, como indivíduos e como grupo; e
- Equilíbrio na composição do corpo diretivo, entre continuidade e renovação.

Quanto ao sexto e último princípio, engajamento das partes interessadas e fazer uma real prestação de contas, trata o código de boas práticas de governança em cuidar para que haja o engajamento das partes interessadas na prestação de

bens e serviços públicos, ou seja, do envolvimento de toda sociedade. Os seguintes itens são desenvolvidos:

- Entendimento formal e informal de relações de responsabilização;
- Ter uma abordagem ativa e planejada para o diálogo e com *accountability* com o público;
- Ter uma atitude ativa e de planejamento de responsabilidades do pessoal; e
- Envolvimento efetivo com os stakeholders institucionais.

O código desenvolve cada um dos itens apresentados para cada princípio estabelecido. Pode-se perceber que todos os princípios buscam o fortalecimento da administração pública, e também, o fortalecimento da participação social favorecida pela transparência e *accountability* necessárias e sugeridas.

1.3.4 The Netherlands Ministry of Finance, Government Audit Policy Directorate

O Ministério das Finanças Holandês, através da *Government Audit Policy Directorate* (DAR), publicou o estudo sobre Governança corporativa no setor público (THE NETHERLANDS, 2000), sendo apresentado na *9th Fee Public Sector Conference*.

De acordo com o texto, a organização pública tem sua base de existência em objetivos que devem ser alcançados em nome de seus *stakeholders*. E a meta da governança é criar mecanismos que venham a salvaguardar que esses objetivos sejam alcançados. Nesse sentido, há uma tendência, tanto no setor privado como no setor público, para um aumento da transparência.

Segundo o texto, a transparência no setor público fortalece a governança, permitindo a exposição de relatórios de desempenho das políticas adotadas, conforme se pode perceber no Quadro 1.

Budget	transparancy	reporting
policy proposals	→	performance

Quadro 1 - Transparência e relatório de desempenho
Fonte: THE NETHERLANDS, 2000

Assim, o objetivo da governança governamental é criar segurança para o alcance dos objetivos das políticas. E, tendo estabelecido que para isso, governança compreende gestão, controle, supervisão e *accountability*, coloca este último aspecto como ponto central da governança, conforme Figura 2.

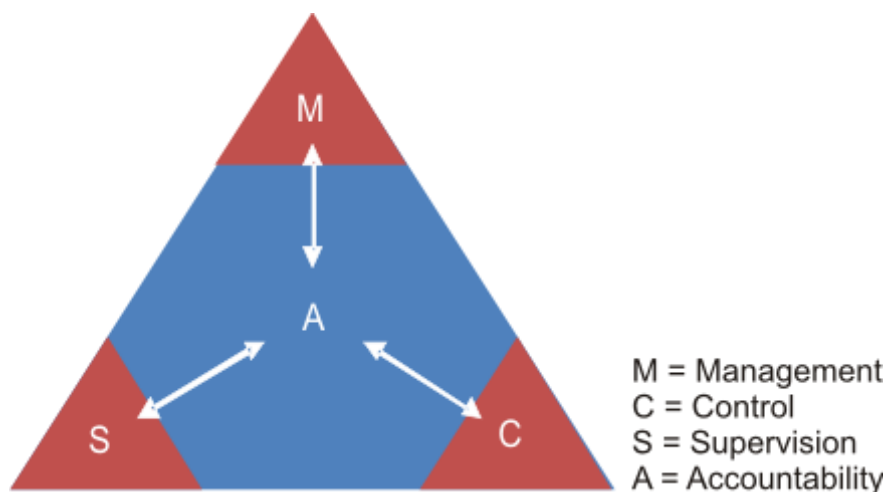


Figura 2 - Elementos da governança
Fonte: THE NETHERLANDS, 2000

Sobre a *accountability*, trata o estudo de que a organização deve apresentar relatórios de prestação de contas das atividades de modo que os relatórios sejam claros, transparentes e emitidos em tempo hábil, a fim de fornecer informações suficientes para as partes interessadas.

Com relação às respectivas contas e relatórios, os seguintes itens são importantes:

- Exigências claramente definidas quanto à apresentação de relatórios anuais quanto a execução das organizações sobre:
- - O desempenho das suas funções, a política, ou seja, as operações do dia-a-dia e das Finanças;
- A economia (ou seja, gastar menos), eficiência (ou seja, gastar bem), e da eficácia (ou seja, gastar com sabedoria);
- Requisitos claramente definidos em matéria de vários elementos do presente relatório;

- Obtenção da garantia requerida em relação a este relatório, por exemplo, sob a forma de um relatório de auditoria;
- O direito de receber relatórios ad hoc sobre atividades e executar auditorias;
- A obrigação de relatórios sobre as atividades correspondentes à divisão de funções, responsabilidades e competências entre o gestor e os outros participantes da organização política.

1.3.5 Institute of Internal Auditors

The role of auditing in public sector governance (IIA, 2006), trata das atividades de auditoria para maximizar o valor das atividades de auditoria fornecidas para todos os níveis do governo, tanto das atividades de auditoria interna como de auditoria externa.

Segundo este código de boas práticas de auditoria, a auditoria governamental é a base da boa governança do setor público, pois fornece informação imparcial e avaliações objetivas para saber se os recursos públicos são geridos de forma responsável e eficaz para alcançar os resultados desejados. Assim, "os auditores do governo ajudam as organizações a alcançar a responsabilização e integridade, melhorar as operações, e instilar a confiança entre os cidadãos e as partes interessadas" (IIA, 2006, p.3).

Os auditores desempenham importantes atividades acerca dos aspectos de governança que são fundamentais para promover credibilidade, equidade e comportamento adequado dos funcionários do governo. Contribuem, desta forma, para a redução do risco de corrupção na administração pública.

Os seguintes pontos são considerados chaves para as atividades de auditoria:

- Independência organizacional - permite que a atividade de auditoria possa conduzir o trabalho, sem interferência por parte da entidade auditada;

- Mandato formal - os poderes da atividade de auditoria e deveres devem ser estabelecidos pela constituição do governo, carta ou outro documento de base legal;
- Acesso irrestrito - as auditorias devem ser conduzidas com acesso total e irrestrito aos empregados, propriedade e registros;
- Financiamento suficiente - a atividade de auditoria deve ter fundos suficientes em relação ao tamanho das suas responsabilidades de auditoria;
- Liderança competente - o chefe da atividade de auditoria deve ser capaz de efetivamente contratar, manter e gerenciar equipe de funcionários altamente qualificados;
- Pessoal competente - a atividade de auditoria necessita de uma equipe de profissionais que, coletivamente, tenha as qualificações e competências necessárias para realizar toda a gama de auditorias solicitadas pelo seu mandato;
- Apoio das partes interessadas - a legitimidade da atividade de auditoria e sua missão deverão ser compreendidas e apoiadas por uma ampla gama de servidores públicos eleitos e nomeados, bem como os meios de comunicação e dos cidadãos envolvidos; e
- Padrões de auditoria profissional - as atividades de auditoria devem conduzir seu trabalho de acordo com normas reconhecidas.

Os seguintes elementos de princípios de governança são apresentados como relevantes, tanto nas organizações do setor público como do setor privado, embora sejam descritos em termos aplicáveis ao governo:

Ajuste da direção - a boa governança estabelece as políticas para orientar as ações de uma organização. No governo, a política pode ser direcionada através de grandes objetivos nacionais, os planos estratégicos, o desempenho objetivo, a orientação legislativa, as organizações designadas, a supervisão ou superintendência de comissões legislativas. Políticas de um governo - ou, pelo menos, as suas prioridades - geralmente podem ser encontrados no seu orçamento, que destina recursos limitados para atividades específicas.

Incutir ética e integridade - a boa governança inclui valores éticos, objetivos e estratégias claramente articulados, adequada ao topo da direção, e controle interno. Deve alinhar as políticas e procedimentos para incentivar o comportamento que é consistente com a ética da organização do governo e os valores de integridade. Trata-se de um importante elemento, necessário para alcançar um comportamento que é consistente com a boa ética e a integridade.

Resultados Supervisionados - a boa governança exige contínua supervisão para garantir que a política seja implementada como previsto, as estratégias sejam atendidas e o desempenho global do governo atenda às expectativas e necessidades no âmbito da política, das leis, e dos regulamentos.

Accountability - as organizações governamentais atuam como agentes ao utilizar os recursos e autoridade para cumprir as metas estabelecidas. Assim, os governos devem prestar contas de como eles usaram os recursos e o que eles realizaram. Desta forma, a boa governança exige relatórios financeiros e de desempenho regular que devem ser validados quanto à precisão por um auditor independente. Responsabilidade implica também impor penalidades ou sanções contra aqueles que aplicam os recursos para outros fins a que se destinam.

Correção de rumo - quando a empresa não atingiu suas metas de desempenho financeiro ou operacional, ou quando os problemas são detectados em operações ou a utilização dos fundos, um sistema de boa governança vai identificar a causa dos problemas e determinar as ações corretivas necessárias, e acompanhamento para verificar se essas ações foram implementadas com eficácia. Achados de auditoria e recomendações representam insumos essenciais para a boa governança, que pode levar as organizações a tomar ações rápidas e corretivas adequadas para sanar as fraquezas e as deficiências identificadas.

Além dos princípios citados, o trabalho do Institute of Internal Auditors (IIA) cita que são essenciais para a governança: a accountability, a transparência, a equidade e a probidade.

1.3.6 International Federation of Accountants

O IFAC busca cumprir sua missão não somente com a emissão dos pronunciamentos contábeis de padrão internacional, *International Public Sector*

Accounting Standards (IPSAS), mas realizam também diversos outros estudos que contribuem para o cumprimento de sua missão.

O IFAC, em 2001, publicou um estudo chamado *Governance in the public sector: a governing body perspective - study 13* (IFAC, 2001), cujo objetivo é contribuir para a boa governança e a *accountability* no setor público. Assim, linhas gerais de princípios de governança são estabelecidas para sua aplicação em entidades do setor público.

Ao estabelecer princípios de governança, o IFAC reconhece que foram importantes os princípios estabelecidos pelo *Cadbury Report*. Ressalva, porém, que a administração pública é complexa e existem especificidades que não são observadas na administração de empresas privadas.

O IFAC, então, utiliza-se dos princípios estabelecidos pelo *Nolan Report*, publicado em maio de 1995 pelo *Committee on Standards in Public Life* que identificou e estabeleceu princípios gerais de conduta na vida pública, e faz uma redefinição dos três princípios estabelecidos pelo *Cadbury Report*, da forma exposta no Quadro 2.

Transparência	A Transparência é necessária para assegurar que <i>stakeholders</i> possam ter confiança na tomada de decisões e ações das entidades do setor público, na gestão de suas atividades e nos indivíduos que a gerenciam. Estar aberto, através de consulta significativa com as partes interessadas e comunicação de informações completas, precisas e claras, levam a medidas rápidas e eficazes e ergue-se a um exame necessário.
Integridade	Integridade engloba tanto as operações simples como as complexas. Baseia-se na honestidade e objetividade, em elevados padrões de decoro e probidade na gestão dos fundos públicos e de recursos e gestão dos assuntos de uma entidade. É dependente da eficácia do sistema de controle e sobre as normas de pessoal e profissionalismo dos indivíduos dentro da entidade. Ela se reflete tanto na tomada de decisão da entidade como na qualidade de seus relatórios financeiros e de desempenho.
<i>Accountability</i>	<i>Accountability</i> é o processo pelo qual as entidades do setor público e os indivíduos dentro delas são responsáveis por suas decisões e ações, incluindo a gestão de fundos públicos e todos os aspectos de desempenho, e submeter-se-ão ao escrutínio externo adequado. É alcançado por todas as partes, tendo uma compreensão clara de responsabilidades e com papéis bem definidos através de uma estrutura robusta. Com efeito, a responsabilidade é a obrigação de responder por uma responsabilidade conferida.

Quadro 2 - Princípios de governança
Fonte: IFAC (2001)

A partir destes princípios, o IFAC estabelece quatro dimensões para a governança na administração pública. Estas quatro dimensões: padrões de comportamento, estruturas organizacionais e processos, controle e relatórios externos, têm incorporadas em si, conforme demonstrado no Quadro 3, os princípios

de governança adotados pelo IFAC a partir da adaptação feita dos princípios originalmente estabelecidos pelo *Cadbury Report*.

Padrões de Comportamento	Como a gestão da organização exerce liderança na determinação dos valores e normas da organização, que definem a cultura da organização e o comportamento de todos dentro dela;
Estruturas Organizacionais e Processos	Como a gestão de direção dentro das organizações é nomeada e organizada, como as suas responsabilidades são definidas, e como é responsabilizada;
Controle	A rede de vários controles estabelecidos pela gestão de direção da organização para apoiá-lo na consecução dos objetivos da entidade, a eficácia e a eficiência das operações, a confiabilidade dos relatórios internos e externos, e o cumprimento das leis e regulamentos e políticas internas e externas.
Relatórios Externos	Como a gestão de direção da organização demonstra a sua responsabilização financeira pela gestão dos recursos públicos e o desempenho no uso.

Quadro 3 - Dimensões da administração pública
Fonte: IFAC (2001)

A partir das dimensões decorrentes dos princípios de boa governança estabelecidos pelo IFAC (Tabela 3), resultaram recomendações acerca de aspectos necessários à aplicação de práticas de boa governança na administração pública. As recomendações estão apresentadas de forma sumarizada no Quadro 4.

Padrão de Comportamento		
<ul style="list-style-type: none"> • Liderança • Código de Conduta • Probidade e Propriedade • Objetividade, Integridade e Honestidade • Relacionamento 		
Estrutura Organizacional e Processo	Controle	Relatórios Externos (Continua)
<ul style="list-style-type: none"> • Responsabilização Legal • Responsabilidade de Prestar Contas por Dinheiro Público • Comunicação com Stakeholders • Papéis e Responsabilidades • Equilíbrio de poder e autoridade • Diretoria da organização pública • Presidente da organização pública • Membros da Diretoria Não-Executiva • Gerentes Executivos • Política de Remuneração 	<ul style="list-style-type: none"> • Gerenciamento de Risco • Auditoria Interna • Comitês de Auditoria • Controles Internos • Orçamentos • Gestão Financeira • Treinamento de Pessoal 	<ul style="list-style-type: none"> • Relatórios Anuais • Uso dos padrões de contabilidade adequados • Medidas de Desempenho • Auditoria Externa

Quadro 4 - Recomendações sobre governança no setor público
Fonte: IFAC (2001)

2 METODOLOGIA

Trata-se de uma pesquisa descritiva, pois objetiva obter informações sobre as características de um determinado fenômeno (COLLIS E HUSSEY, 2005; VERGARA, 2007), tendo em vista que buscou conhecer o grau de transparência e *accountability* demonstrados pelos relatórios de gestão da administração pública. Trata-se, também, de um estudo de caso único, conforme definido por Yin (2010), pois os relatórios analisados referem-se somente à Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro.

2.1 Tipo e método de pesquisa

Quanto ao método, pode-se considerar esta pesquisa como qualitativa, pois não procura verificar a existência de uma realidade objetiva entre fenômenos, mas trata de aspectos que envolvem a reflexão e o entendimento sobre atividades sociais e humanas (COLLIS E HUSSEY, 2005). Além disso, o método utilizado está mais voltado para o uso de técnicas interpretativas do que técnicas de mensuração estatística. Contudo, também pode ser considerada quantitativa, pois procurou estabelecer uma relação numérica, em termos percentuais, sobre o grau de aderência aos princípios e padrões de governança.

Em relação aos fins da pesquisa, pode-se classificá-la como uma pesquisa aplicada, pois trata de um problema específico (COLLIS E HUSSEY, 2005), que é a transparência e *accountability* proporcionadas pelos relatórios da gestão municipal do Poder Executivo. A classificação como pesquisa aplicada se dá, ainda, pelo fato de buscar contribuir para fins práticos, implicando na possibilidade de transformação da realidade social (BARROS e LEHFELD, 2007) à medida que os resultados podem direcionar para a adoção de mecanismos que venham a melhorar os relatórios apresentados pelos Executivos municipais quanto à adoção de boas práticas de governança.

2.2 Coleta dos dados

A coleta dos dados se deu pela pesquisa bibliográfica e pela pesquisa documental. Embora haja muitas semelhanças entre a pesquisa bibliográfica e a pesquisa documental, esta última se dá restritamente sobre documentos, escritos ou não (MARCONI E LAKATOS, 2007), sobre material obtido no interior de uma organização específica, enquanto que a pesquisa bibliográfica é feita com base em material já publicado, como livros, artigos, jornais, revistas, teses, dissertações ou anais de eventos científicos e material obtido pela internet (VERGARA, 2007; GIL, 2010). A pesquisa foi realizada da seguinte forma:

Pesquisa bibliográfica – a pesquisa bibliográfica foi feita em livros, revistas especializadas, escritas e eletrônicas, sobre a temática da governança tanto para o setor público como para o setor privado, a fim de buscar a teoria a respeito do assunto.

Sites específicos, de instituições internacionais com atuação direcionada estritamente para o setor público, como os citados a seguir, foram pesquisados para obter códigos de boas práticas de governança: *Organisation for Economic Co-operation and Development* (OECD), *International Monetary Fund* (IMF), *Office for Public Management Ltd* (OPM), *The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy* (CIPFA), *The Institute of Internal Auditors* (IIA), *World Bank*, *European Corporate Governance Institute* (ECGI) e *International Federation of Accountants* (IFAC).

Procurou-se, também, a legislação brasileira em vigor que trata de aspectos de transparência e *accountability* na gestão pública, notadamente: a Constituição Federal, a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei complementar nº 101/2000), a Lei 4.320/1964, a Lei Complementar nº 131/2009 e a Lei Federal 9.755/1998.

Pesquisa documental – a pesquisa documental se deu pela busca de relatórios de prestação de contas e relatórios do final de gestão que apresentassem informações acerca da gestão municipal da Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro a fim de verificar o grau de transparência e *accountability* demonstrados nestes documentos em comparação com o padrão de boas práticas de governança

estabelecidos para os relatórios das organizações públicas. Foram obtidos os seguintes documentos através do sítio eletrônico do órgão selecionado para análise: Relatório de desempenho da Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro frente à Lei de Responsabilidade Fiscal - 3º Quadrimestre 2009; Prestação de contas simplificada – 2009; e Prestação de contas – 2009 versão completa.

Além desses relatórios, o sítio eletrônico da Controladoria Geral do Município também foi utilizado para se fazer algumas verificações de atendimento dos aspectos de transparência e *accountability*.

2.3 Tratamento e análise dos dados

Para o tratamento e análise dos dados foi utilizado o método tipológico em que se busca criar um modelo a partir da análise de aspectos essenciais e, diante deste modelo, analisar a realidade existente (MARCONI E LAKATOS, 2007). Assim, para investigar qual o grau de aderência entre os relatórios de gestão apresentados pelos executivos municipais e os princípios e padrões de boa governança para o setor público quanto ao favorecimento da transparência e *accountability*, criou-se um quadro-síntese contendo as melhores práticas de boa governança, relacionadas com a transparência e a responsabilização, segundo o levantamento bibliográfico efetuado, que devem constar nos relatórios apresentados pelas organizações públicas.

Para a construção do quadro-síntese foram utilizados, também, os dispositivos legais estabelecidos na legislação brasileira que trata de aspectos ligados a transparência e *accountability* para o setor público. Os seguintes códigos de governança e normas legais foram utilizados:

- *Governance in the public sector: a governing body perspective. Study 13 (IFAC, 2001);*
- *Public sector modernisation: open government (OECD, 2005a);*
- *Code of good practices on fiscal transparency (IMF, 2007);*
- *The good governance standard for public services (OPM, CIPFA, 2004);*

- *The role of auditing in public sector governance (IIA, 2006);*
- *Government governance: corporate governance in the public sector, why and how? (THE NETHERLANDS, 2000);*
- *OECD best practices for budget transparency (OECD, 2002);*
- *OECD guidelines on corporate governance of State-owned enterprises (OECD, 2005b);*
- *Constituição da República Federativa do Brasil (BRASIL, 1988);*
- *Lei nº 4.320/1964 (BRASIL, 1964);*
- *Lei nº 9.755/1998 (BRASIL, 1998);*
- *Lei Complementar nº 101/2000 (BRASIL, 2000); e*
- *Lei Complementar nº 131/2009 (BRASIL, 2009).*
- *Governance in the public sector: a governing body perspective. Study 13 (IFAC, 2001);*

Assim, o quadro-síntese permite comparar os requisitos de informações que devem constar nos relatórios de gestão ou de prestação de contas apresentadas pela organizações públicas. Isto contribui para a objetividade e clareza necessárias à pesquisa qualitativa, buscando-se evitar a influência do viés pelo pesquisador, como alertado por Goldenberg (2000).

Também foi feita pela análise de conteúdo a partir de categorias estabelecidas pelo agrupamento dos diversos itens constantes do quadro-síntese. O agrupamento dos diversos itens em determinadas categorias objetivou facilitar a análise dos documentos da Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro.

A definição das categorias analíticas é uma das primeiras tarefas após a fase preparatória e é primordial para a pesquisa, podendo ser feita anteriormente à análise dos dados ou construída quando da execução, utilizando-se os seguintes modelos: o modelo aberto, que se elabora à medida que se faz; o modelo fechado, elaborado a partir de uma teoria existente; e o modelo misto que conjuga os aspectos dos dois modelos anteriores (LAVILLE; DIONNE, 1999).

Nesta pesquisa, optou-se por um modelo fechado, sendo as categorias definidas a priori, a partir do agrupamento pelo parentesco de sentido dos itens encontrados nos diversos códigos e manuais de boa governança e na legislação, a fim de submeter à realidade (relatórios de gestão municipal) à prova diante do quadro criado. As categorias são apresentadas a seguir, no item 2.4.

2.4 Construção do quadro-síntese de transparência e *accountability* para relatórios de gestão do Poder Executivo municipal

Para construção e análise dos dados, foi considerada a existência de categorias acerca das informações dos relatórios ou prestação de contas sobre a gestão pública municipal, construídas a partir do referencial teórico utilizado nesta pesquisa.

Cada categoria é composta por um determinado número de elementos encontrados nos códigos de boas práticas de governança e na legislação. No total são apresentados 61 itens que totalizam 100% de aderência à transparência e *accountability*, segundo o quadro-síntese elaborado, conforme demonstrado na Tabela 1.

Tabela 1 - Categorias de boas práticas relacionadas com transparência e responsabilização para relatórios de gestão

Categorias	Padrão de governança continente	Número de elementos	%
1. Validações Externas	OPM e CIPFA (2004); OCDE (2002); IFAC (2001); THE NETHERLANDS (2000).	3	4,92
2. Avaliação de Desempenho	IFAC (2001); OCDE (2002); OCDE (2005a); IMF (2007); THE NETHERLANDS (2000); OPM e CIPFA (2004).	12	19,67
3. Compreensão	OPM e CIPFA (2004); OCDE (2002); THE NETHERLANDS (2000); IFAC (2001); IMF (2007).	7	11,47
4. Controle	OPM e CIPFA (2004); IMF (2007).	2	3,28
5. Divulgação	IMF (2007); LC 101/00; OCDE (2002); OCDE (2005a); IFAC (2001); CF/88; Lei 9.755/98; OPM e CIPFA (2004).	22	36,06
6. Governança	IFAC (2001).	4	6,56
7. Padrão Contábil	OCDE (2002); IMF (2007); IFAC (2001); OPM e CIPFA (2004), THE NETHERLANDS (2000).	5	8,20
8. Riscos	OPM e CIPFA (2004); IMF (2007); IFAC (2001).	4	6,56
9. Prazos	THE NETHERLANDS (2000); IFAC (2001).	2	3,28
TOTAL		61	100 %

Assim, os relatórios de gestão e prestação de contas são analisados a partir de cada categoria e de cada elemento que a compõe. A fim de pontuar cada elemento dentro das categorias, utilizou-se uma pontuação dicotômica em relação a análise dos relatórios, da seguinte forma:

- “1” foi imputado para os itens de boas práticas de governança relacionadas com transparência e responsabilização que foram verificados como sendo atendidos pelo relatório analisado; e
- “0” foi imputado para os itens de boas práticas de governança relacionadas com transparência e responsabilização não foram atendidos pelo relatório analisado.

A primeira categoria apresentada, “Validações Externas”, está relacionada com a verificação da existência de informações sobre validações externas dos dados apresentados nos relatórios de gestão como, por exemplo, o parecer de auditoria. A Tabela 2 demonstra os itens que compõem esta categoria e a pontuação máxima a ser observada, bem como o percentual máximo em relação ao total de itens.

Tabela 2 – Categoria validações externas

Item	Descrição	Pontuação Máxima
1.	Validações Externas	
1.1	Validações externas ao poder executivo sobre as informações fornecidas nos relatórios.	1
1.2	Disponibilização de demonstrações financeiras auditadas, com o parecer da auditoria.	1
1.3	Prestação de contas de atividades em todos os níveis fornecendo informações certificadas suficientes sobre se os objetivos são alcançados, e a forma de gestão e controle que foram realizadas.	1
Total máximo de pontos		3
Percentual máximo de pontos		4,92%

A segunda categoria apresentada, “Avaliação de Desempenho”, preocupa-se em evidenciar se há nos relatórios de gestão apresentados pelos órgãos do setor público informações sobre o atingimento das metas estabelecidas pelo governo, tanto com medidas financeiras como com medidas não-financeiras. A Tabela 3 demonstra os itens desta categoria e a pontuação máxima a ser observada, bem como o percentual máximo dos pontos.

Tabela 3 – Categoria avaliação de desempenho

Item	Descrição	Pontuação Máxima
2.	Avaliação de Desempenho	
2.1	Avaliação das atividades da entidade e de suas realizações, com medidas de desempenho e de perspectivas para base de avaliações de desempenhos futuros.	1
2.2	Comparação do atual desempenho alcançado no ano com as medidas de desempenho determinadas no exercício financeiro anterior.	1
2.3	Comentário objetivo, equilibrado e compreensível da posição e do desempenho financeiro da entidade, e do seu desempenho não-financeiro, e da sua capacidade futura de assumir responsabilidades e compromissos.	1
2.4	Informação comparativa sobre as receitas e despesas reais durante os dois anos passados e uma projeção atualizada para o ano corrente, com informações para cada programa de forma comparativa, incluindo os dados de desempenho não-financeiros, conjugando informações para os dois anos seguintes.	1
2.5	Demonstração de indicadores de desempenho como resultado primário, o equilíbrio do setor público e dívida líquida.	1
2.6	Comparação como exercícios anteriores, entidades similares ou desempenho projetado VS desempenho real;	1
2.7	Medidas de processo, de resultado ou indicadores sociais com informações para o processo de gestão.	1
2.8	Medidas de desempenho demonstram claramente os resultados alcançados, os instrumentos escolhidos e as medidas tomadas.	1
2.9	Informação clara sobre o controle do que é produzido, quais são os insumos utilizados e qual o resultado gerado em termos de economicidade, eficiência e eficácia.	1
2.10	Utiliza-se o Benchmarking para contribuir para o aprimoramento do desempenho.	1
2.11	Relatório semestral com atualização global sobre a execução do orçamento, com previsão atualizada do resultado do orçamento para o ano fiscal em curso e, pelo menos, nos próximos dois anos fiscais.	1
2.12	Informações de que as medidas de desempenho estão disponíveis para usuários internos e externos e são utilizadas para decidir se os serviços poderiam ser prestados mais eficientemente e eficazmente pelo setor privado.	1
Total máximo de pontos		12
Percentual máximo de pontos		19,67%

A categoria “Compreensão” busca evidenciar se os relatórios de gestão, apresentados pelos órgãos do setor público, contêm informações importantes que possam proporcionar um completo entendimento por parte dos cidadãos ou de organizações da sociedade que os analisam. Trata de verificar se os relatórios apresentam as decisões tomadas pelo governo e uma exposição de motivos com justificativas para os caminhos seguidos. A Tabela 4 apresenta de forma detalhada os itens desta categoria e a pontuação máxima a ser observada, bem como o percentual máximo dos pontos.

Tabela 4 – Categoria compreensão

Item	Descrição	Pontuação Máxima
3.	Compreensão	
3.1	Relatório claro e atualizado sobre as decisões delegadas aos Executivos e Diretores, de forma a bem explicar as razões para as decisões a todos aqueles que possam ser afetados por elas.	1
3.2	Premissas-chave da economia divulgados de forma explícita, como crescimento do PIB, a composição do crescimento do PIB, a taxa de emprego e desemprego, a conta corrente, inflação e taxas de juros (política monetária).	1
3.3	Demonstração das decisões que foram tomadas e exposição de motivos.	1
3.4	Demonstração de dados de modo a fornecer uma compreensão da política seguida.	1
3.5	Comentários sobre os dados numéricos e explicações para divergências entre valores previstos e reais, distinguindo-se receitas, gastos e financiamentos e os gastos classificados por categorias econômica, funcional e administrativa.	1
3.6	Informações explícitas sobre a dependência de subsídios ou outro apoio financeiro.	1
3.7	Comentários detalhados sobre cada programa de receitas e despesas com previsões a atualizações orçamentárias refletindo tendências para as receitas e despesas, ressaltando a evolução econômica e compromisso de políticas bem definidas.	1
Total máximo de pontos		7
Percentual máximo de pontos		11,47%

A categoria “Controle” busca evidenciar se os relatórios de gestão contêm informações sobre a eficácia dos controles de modo que dêem credibilidade e confiança para os dados demonstrados. A Tabela 5 apresenta de forma detalhada os itens desta categoria e a pontuação máxima a ser observada, bem como o percentual máximo dos pontos.

Tabela 5 – Categoria controle

Item	Descrição	Pontuação Máxima
4.	Controle	
4.1	Dados dos relatórios fiscais devem ser internamente consistentes e reconciliados com os dados relevantes de outras fontes.	1
4.2	Controle que garanta precisão e confiabilidade das Demonstrações Financeiras orçamentárias e extraorçamentárias do governo e outras informações publicadas pela organização, incluindo as contas finais e outros relatórios fiscais publicados.	1
Total máximo de pontos		2
Percentual máximo de pontos		3,28%

Na Tabela 6 são apresentados os itens da categoria “Divulgação”. Trata-se de uma categoria que se refere mais à disponibilização das informações do que ao conteúdo do relatório. Esta categoria possui elementos que buscam evidenciar se o Poder Executivo municipal oferece ao público informações importantes acerca da gestão pública.

Tabela 6 – Categoria divulgação

Item	Descrição	Pontuação Máxima
5.	Divulgação (Continua)	
5.1	Disponibilização aos demais Poderes e do Ministério Público, no mínimo trinta dias antes do prazo final para encaminhamento de suas propostas orçamentárias, os estudos e as estimativas das receitas para o exercício subsequente, inclusive da corrente líquida, e as respectivas memórias de cálculo.	1
5.2	Disponibilização de relatório Anual ao público.	1
5.3	Relatório pré-eleitoral para informar o estado geral das finanças públicas, imediatamente antes de uma eleição, para estimular o debate público.	1
5.4	Relatórios semestrais de evolução do orçamento apresentadas ao legislativo e publicação de relatórios trimestrais.	1
5.5	Informação antecipada de calendário legislativo e para liberação de informações fiscais deve ser anunciada e cumprida.	1
5.6	Divulgação, até o último dia do mês subsequente ao da arrecadação, dos montantes de cada um dos tributos arrecadados, os recursos recebidos, os valores de origem tributária entregues e a entregar.	1
5.7	Divulgação dos relatórios resumidos da execução orçamentária.	1
5.8	Divulgação dos orçamentos do exercício e os respectivos balanços do exercício anterior.	1
5.9	Resumos dos instrumentos de contrato ou de seus aditivos e as comunicações ratificadas pela autoridade superior.	1
5.10	Informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público.	1
5.11	Atos praticados pelas unidades gestoras no decorrer da execução da despesa, no momento de sua realização, com a disponibilização mínima dos dados referentes ao número do correspondente processo, ao bem fornecido ou ao serviço prestado, à pessoa física ou jurídica beneficiária do pagamento e, quando for o caso, ao procedimento licitatório realizado.	1
5.12	Encaminhamento ao Legislativo, até a data do envio do projeto de lei de diretrizes orçamentárias, relatório com as informações sobre novos projetos e o cumprimento daqueles já existentes, bem como gastos com manutenção.	1
5.13	Divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.	1
5.14	Publicação e divulgação, até trinta dias após o encerramento de cada bimestre, relatório resumido da execução orçamentária.	1
5.15	Disponibilização de relatório de prestação de contas para toda a sociedade, cidadãos ou organizações sociais de modo que facilite a análise das políticas e promova a accountability com acesso dos usuários aos registros administrativos e a informações sobre atos do governo.	1
5.16	Apresentação anual ao legislativo dos resultados alcançados relativos aos objetivos principais dos programas orçamentários.	1
5.17	Divulgação e distribuição de um guia de resumo claro e simples do orçamento, na época do orçamento anual.	1
5.18	Divulgação sobre decisões tomadas em decorrência da opinião da sociedade e de outras obtidas por pesquisas.	1
5.19	Publicação sobre informações sobre a investigação da visão dos usuários dos serviços sobre a adequação e qualidade dos serviços que recebem.	1
5.20	Relatórios mensais que mostram o progresso na execução do orçamento.	1
5.21	Divulgação de planos estratégicos, projetos futuros e futuras consultas à sociedade.	1

Item	Descrição	Pontuação Máxima
5.	Divulgação (conclusão)	
5.22	Divulgação das responsabilidades sobre planejamento e execução orçamentária, da responsabilidade sobre a emissão do relatório de auditoria sobre as demonstrações contábeis, responsabilidade sobre a eficácia da estrutura de controle e gestão de riscos, sobre a adequação das demonstrações contábeis, sobre a responsabilidade da alta administração sobre as demonstrações, sobre a responsabilidade pelo uso de normas contábeis adequadas, inclusive em relação aos programas e políticas públicas.	1
Total máximo de pontos		22
Percentual máximo de pontos		36,06%

Na categoria “Governança”, apresentada na Tabela 7, constam itens que buscam evidenciar nos relatórios disponibilizados pelo Poder Executivo municipal informações sobre as práticas de governança adotadas e as regras quanto ao conteúdo dos relatórios que deve reportar à sociedade.

Tabela 7 – Categoria governança

Item	Descrição	Pontuação Máxima
6.	Governança	
6.1	Informações sobre padrão ou código de governança adotado.	1
6.2	Indicação sobre quais são os códigos ou o padrão adotado e informações sobre o seu cumprimento e, possíveis aspectos não cumpridos com a indicação das razões para o descumprimento.	1
6.3	Publicação da adoção de princípios e boas práticas de governança e avaliação, incluindo um plano de ação para melhoria, quando necessário.	1
6.4	Regras objetivas sobre conteúdo de informações que deve fornecer sobre a realização dos objetivos da política para o parlamento e a sociedade e sobre quais temas devem ser tratados.	1
Total máximo de pontos		4
Percentual máximo de pontos		6,56%

Na categoria “Padrão Contábil”, os itens buscam evidenciar nos relatórios informações sobre a política contábil aplicada às demonstrações contábeis e aos demais relatórios financeiros. Busca evidenciar, também, se há informes sobre mudanças no padrão contábil adotado, de modo que se possa saber sobre alterações significativas no patrimônio público. Trata de observar, ainda, informações sobre os ativos e a dívida pública. A Tabela 8, a seguir, apresenta os itens, os pontos e o percentual máximo para esta categoria.

Tabela 8 – Categoria padrão contábil

Item	Descrição	Pontuação Máxima
7.	Padrão Contábil	
7.1	Resumo da política contábil deve acompanhar todos os relatórios, contendo a base da contabilidade aplicada (caixa ou competência) na preparação dos relatórios e divulgação de quaisquer desvios de práticas contábeis geralmente aceitos.	1
7.2	Alterações nas políticas contábeis, a natureza da mudança e as razões para a mudança deve ser amplamente divulgadas e informação para os períodos de referência anteriores deve ser ajustada, para permitir que sejam feitas comparações entre os períodos reportados.	1
7.3	Indicar a base contábil para o orçamento anual e as contas finais na elaboração e apresentação dos dados fiscais, seguindo os padrões contábeis definidos.	1
7.4	Divulgação de ativos não financeiros, incluindo os bens imóveis e equipamentos.	1
7.5	Informações sobre o nível e a composição da sua dívida e ativos financeiros, passivos significativos e recursos naturais.	1
Total máximo de pontos		5
Percentual máximo de pontos		8,20%

Na Tabela 9 apresentada a seguir, demonstra-se a categoria “Riscos”. Esta categoria está relacionada à evidenciação de informações sobre a gestão de riscos e, ainda, sobre a política de nomeação de membros da alta administração na direção de órgãos públicos.

Tabela 9 – Categoria riscos

Item	Descrição	Pontuação Máxima
8.	Riscos	
8.1	Quadro de garantia, a partir de fontes diferentes, para mostrar que os processos de gestão de risco, incluindo as respostas, estão a funcionar eficazmente, incluindo passivos fiscais e atividades para fiscais.	1
8.2	Relatório sobre a eficácia do sistema de gestão de risco, através, por exemplo, de uma declaração anual sobre o controle interno, incluindo, se necessário, um plano de ação para combater os problemas significativos.	1
8.3	Informações sobre os riscos fiscais passados, dos riscos correntes e a atividade fiscal projetada.	1
8.4	Declaração sobre como o presidente e outros membros da direção são nomeados e os termos da sua nomeação, juntamente com a divulgação da política de remuneração.	1
Total máximo de pontos		5
Percentual máximo de pontos		8,20%

A última categoria é a dos “Prazos”. Esta categoria busca evidenciar através da verificação de seus elementos, se há informações sobre o cumprimento de prazos quanto à apresentação das informações e se os relatórios são disponibilizados em tempo hábil.

Tabela 10 – Categoria prazos

Item	Descrição	Pontuação Máxima
9.	Prazos	
9.1	Cumprimento de prazos para os relatórios de prestação de contas das atividades e disponibilização em tempo hábil.	1
9.2	Publicação do relatório anual num prazo razoável após o término do exercício financeiro.	1
Total máximo de pontos		2
Percentual máximo de pontos		3,28%

2.5 Limitações

Constitui uma limitação desta pesquisa o fato de ter sido realizada apenas a verificação da comparação do quadro-síntese criado com um único Poder Executivo municipal, qual seja, a Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro. Realizar uma pesquisa considerando apenas um caso não permite fazer generalizações e implica em pesquisas em outros órgãos para se verificar como estão quanto ao fornecimento de informações em seus relatórios de gestão.

Outra limitação é a de que fazer uma lista fechada com elementos de práticas de boa governança, tendo por base os códigos utilizados, pode fazer com que se excluam as boas experiências desenvolvidas nos órgãos analisados.

Além disso, o próprio quadro-síntese criado pode não contemplar todas as boas práticas estabelecidas por códigos de governança. Isto porque esta pesquisa limitou-se a utilizar códigos disponibilizados na internet, podendo ter deixado de considerar algum código à medida que este não estava disponível na rede mundial de computadores.

3 RESULTADOS

3.1 Apresentação dos dados

A cidade do Rio de Janeiro é uma das mais importantes cidades do Brasil. Situa-se na região sudeste e fica localizada no Estado do Rio de Janeiro, onde é a capital. Em comparação com as outras capitais brasileiras, a cidade do Rio de Janeiro é a segunda maior em arrecadação, perdendo apenas para a cidade de São Paulo, conforme informações obtidas no site da Secretaria de Tesouro Nacional, Finanças do Brasil - Dados Contábeis dos Municípios – 2009, demonstrado na Tabela 11.

Tabela 11 – Arrecadação por capitais

MUNICIPIO (continua)	UF	Receita Orçamentária
SAO PAULO	SP	24.863.585.749,60
RIO DE JANEIRO	RJ	11.667.181.524,92
BELO HORIZONTE	MG	4.825.925.739,42
CURITIBA	PR	4.049.326.763,11
PORTO ALEGRE	RS	3.122.661.659,68
FORTALEZA	CE	3.009.012.841,44
SALVADOR	BA	2.741.264.926,07
RECIFE	PE	2.271.840.099,61
GOIANIA	GO	1.953.291.476,06
MANAUS	AM	1.905.429.258,51
CAMPO GRANDE	MS	1.473.831.940,47
BELEM	PA	1.466.430.628,00
SAO LUIS	MA	1.417.075.698,63
TERESINA	PI	1.081.603.739,08
VITORIA	ES	1.078.986.672,88
JOAO PESSOA	PB	1.039.137.725,31
NATAL	RN	1.035.596.011,63
MACEIO	AL	1.018.309.114,54
FLORIANOPOLIS	SC	782.605.012,07
CUIABA	MT	777.939.039,64
ARACAJU	SE	770.360.313,03
PORTO VELHO	RO	660.982.617,48
BOA VISTA	RR	529.204.155,30

MUNICIPIO (Conclusão)	UF	Receita Orçamentária
RIO BRANCO	AC	430.724.905,73
PALMAS	TO	417.424.123,03
MACAPA	AP	358.897.740,78

Fonte: Adaptado da STN, Finanças do Brasil - Dados Contábeis dos Municípios – 2009

Além de ser um dos principais centros econômicos e financeiros do país, a cidade do Rio de Janeiro é, ainda, a segunda maior metrópole do Brasil. A Tabela 12 apresenta os dados da população desta cidade em comparação com as outras capitais brasileiras, com informações obtidas no site da Secretaria de Tesouro Nacional, Finanças do Brasil - Dados Contábeis dos Municípios – 2009.

Tabela 12 – População por capitais

MUNICIPIO	UF	População
SAO PAULO	SP	11.037.593,00
RIO DE JANEIRO	RJ	6.186.710,00
SALVADOR	BA	2.998.056,00
FORTALEZA	CE	2.505.552,00
BELO HORIZONTE	MG	2.452.617,00
CURITIBA	PR	1.851.215,00
MANAUS	AM	1.738.641,00
RECIFE	PE	1.561.659,00
BELEM	PA	1.437.600,00
PORTO ALEGRE	RS	1.436.123,00
GOIANIA	GO	1.281.975,00
SAO LUIS	MA	997.098,00
MACEIO	AL	936.314,00
NATAL	RN	806.203,00
TERESINA	PI	802.537,00
CAMPO GRANDE	MS	755.107,00
JOAO PESSOA	PB	702.235,00
CUIABA	MT	550.562,00
ARACAJU	SE	544.039,00
FLORIANOPOLIS	SC	408.161,00
PORTO VELHO	RO	382.829,00
MACAPA	AP	366.484,00
VITORIA	ES	320.156,00
RIO BRANCO	AC	305.954,00
BOA VISTA	RR	266.901,00
PALMAS	TO	188.645,00

Fonte: Adaptado da STN, Finanças do Brasil - Dados Contábeis dos Municípios – 2009

As informações sócio-econômicas apresentadas dão a dimensão da relevância em utilizar a cidade do Rio de Janeiro como fonte de pesquisa, pois pelo menos em tese pode-se considerar que a cidade que dispõe de mais recursos arrecadados é a cidade que melhor tende a se organizar e estar na vanguarda da aplicação de mecanismos para uma moderna administração pública.

Outro fator importante para a escolha do Poder Executivo do município do Rio de Janeiro como fonte de pesquisa foi a proximidade com o autor da pesquisa, pois a Universidade do Estado do Rio de Janeiro, instituição em que se apresenta este trabalho, fica situada na mesma cidade, facilitando assim o acesso a quaisquer questionamentos ou mesmo entrevista.

Some-se a isto, o fato de que a Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro foi um dos primeiros municípios brasileiros a implementar em sua estrutura administrativa um órgão dedicado exclusivamente ao controle interno. Este órgão é responsável hoje por diversas atividades e tem como funções principais exercer o controle contábil, financeiro, orçamentário, operacional e patrimonial das entidades da administração direta, indireta e fundacional quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, razoabilidade, aplicação das subvenções e renúncias de receitas (CGM – Controladoria Geral do Município), inclusive com a disponibilização de diversos relatórios.

Na página eletrônica da Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro podem ser obtidos diversos relatórios de prestação de contas e de gestão da Prefeitura, os quais foram selecionados para avaliação quanto à aderência ao quadro-síntese elaborado.

Desta forma, além do próprio sítio eletrônico que foi utilizado para se investigar acerca da divulgação de determinadas informações, os seguintes relatórios foram analisados:

- Relatório de desempenho da Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro frente à Lei de Responsabilidade Fiscal - 3º Quadrimestre 2009;
- Prestação de contas simplificada – 2009;
- Prestação de contas – 2009 versão completa;

A seguir cada relatório utilizado nesta pesquisa será apresentado para expor seus conteúdos.

3.1.1 Relatório de desempenho da Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro frente à Lei de Responsabilidade Fiscal - 3º Quadrimestre 2009

Este relatório apresenta, de forma resumida, os principais aspectos da execução orçamentária e financeira da Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro no exercício de 2009.

No relatório é apresentada a execução orçamentária em um quadro geral de receitas e despesas, com índices de execução da receita e índices de execução da despesa, e a composição do resultado orçamentário.

O relatório apresenta, ainda, os gastos com pessoal, as disponibilidades e as metas fiscais.

As receitas são apresentadas por categorias econômicas e num outro quadro, de modo discriminado por cada tipo de receita corrente e de capital. A despesa orçamentária também é demonstrada por categorias econômicas e de modo discriminado por cada tipo de despesa corrente e de capital. A despesa ainda tem sua evidenciação por função.

Uma observação importante é o fato de que tanto as receitas como as despesas são apresentadas num histórico de cinco exercícios, 2005 a 2009.

Os gastos com pessoal são apresentados de forma separada em ativos e inativos. As disponibilidades são apresentadas conjugando-se os saldos existentes e as obrigações financeiras. As metas fiscais apresentam os cálculos para o resultado primário e o resultado nominal apurado no exercício.

Nota-se que o relatório dispõe de comentários que buscam oferecer uma melhor compreensão por parte do leitor. Demonstra ao final o cumprimento dos limites legais.

3.1.2 Prestação de contas simplificada – 2009

O relatório de prestação de contas simplificada – 2009 - apresenta-se estruturado em sete capítulos, a saber:

1. Apresentação;
2. Destaques do período;
3. Diagrama da receita e da despesa;
4. Origens e comprometimento de recursos orçamentários;
5. Origens e comprometimento da receita orçamentária;
6. Origens e comprometimento da despesa orçamentária; e
7. Limites máximos e mínimos previstos na legislação.

Na apresentação, o relatório simplificado de prestação de contas, elaborado pela Controladoria Geral do Município, afirma ter como princípio a transparência e busca evidenciar, de forma simples, de onde vêm e como são utilizados os recursos públicos da Cidade do Rio de Janeiro. Demonstra, ainda, que tipos de ações e contribuições oferecem à sociedade.

No capítulo “destaques do período”, o relatório apresenta índices de correção e evolução para a receita e explica conceitos como resultado primário. O resultado primário é demonstrado com a sua previsão, de modo a oferecer a comparação entre o que foi previsto e a execução.

As principais variações das rubricas, tanto das receitas correntes como as de capital, são apresentadas. As despesas correntes e de capital também têm suas principais variações demonstradas.

Há um resumo dos principais índices legais, como despesa com pessoal, a dívida consolidada líquida, as operações de crédito, os gastos com educação e com saúde. Este resumo faz a demonstração no período compreendido entre 2005 e 2009.

No capítulo “diagrama da receita e da despesa” faz-se uma apresentação gráfica que permite visualizar os principais grupos. No capítulo “origens e comprometimento de recursos orçamentários”, há uma divisão nos seguintes tópicos:

- De onde vem o dinheiro;
- Para onde vai o dinheiro;
- Demonstrativos de origens e comprometimento de recursos;
- Resultado Orçamentário; e
- Evolução da disponibilidade de caixa;

No primeiro tópico, a prestação de contas simplificada demonstra as origens de recursos separados em dois grupos: recursos próprios e recursos transferidos. Evidencia também o montante de recursos arrecadados por cada rubrica de receita de forma a proporcionar a comparação da representatividade de cada conta em relação ao todo.

No tópico “para onde vai o dinheiro”, demonstra a despesa por natureza num gráfico em forma de pizza, que permite observar em que item houve maior gasto. Apresenta, também, as despesas por funções de governo: educação, saúde, previdência social, urbanismo, assistência social e outras.

A seguir, no terceiro tópico, faz uma demonstração das receitas arrecadadas com a despesa realizada por função de governo, de modo que se visualizam num único quadro as receitas e despesas orçamentárias. Além disso, a evolução do resultado orçamentário num período de 2005 a 2009 é exposta.

No último tópico, ou seja, “evolução da disponibilidade de caixa”, a evolução das disponibilidades de caixa no período de 2005 a 2009 é apresentada.

O capítulo “origens e comprometimento da receita orçamentária” trata somente de demonstrar aspectos da execução orçamentária relativa à receita. É dividido nos seguintes tópicos:

- Receita Orçamentária;
- Receita arrecadada no período de 2005 a 2009;
- Evolução das receitas correntes;
- Evolução das receitas de capital;
- Composição da receita tributária;
- Comportamento da arrecadação do ISS;
- Comportamento da arrecadação do IPTU; e
- Comportamento das receitas de transferência;

Neste capítulo, a receita orçamentária é apresentada numa evolução que vai do exercício de 2005 a 2009. Há um quadro em que se pode comparar a receita prevista com a receita arrecadada.

Há explicações quanto ao desempenho da arrecadação da receita no exercício de 2009 comparado ao exercício de 2008. Apresenta-se, também, um quadro que permite fazer uma análise vertical de cada receita no período de 5 anos.

As principais receitas tributárias são analisadas individualmente, demonstrando a importância das mesmas para a arrecadação municipal.

O capítulo seguinte, “origens e comprometimento da despesa orçamentária”, trata da despesa orçamentária e apresenta-se dividido nos seguintes tópicos:

- Despesa fixada x despesa empenhada;
- Despesa empenhada no período 2005 a 2009;
- Composição e evolução da despesa corrente;
- Composição e evolução da despesa de capital;
- Despesa empenhada por órgão;
- Despesa empenhada por função de governo; e
- Aplicação de recursos de programas de trabalho relativos a projetos;

Neste capítulo é apresentada uma comparação entre as despesas originalmente aprovadas no orçamento, as despesas fixadas após alterações promovidas por créditos adicionais e as despesas realizadas, para o período de 2005 a 2009.

Há uma explicação feita com base numa análise horizontal, relatando-se as variações de algumas despesas consideradas relevantes na estrutura de gastos do município. Um quadro evidenciando as despesas por categorias econômicas no período de 2005 a 2009, com uma análise vertical é apresentado.

A despesa realizada é apresentada por órgão do Poder Executivo, ou seja, pelas diversas secretarias existentes na estrutura municipal. Demonstra-se a despesa realizada por funções de governo para o período compreendido de 2005 a 2009.

No último tópico deste capítulo é evidenciada a “aplicação de recursos de programas de trabalho relativos a projetos”. Neste tópico são apresentados os 10 principais programas do governo. Esta demonstração permite uma comparação dos programas com seus valores inicialmente orçados frente à despesa realizada. Pode-

se observar a importância percentual de cada programa em relação aos outros e o percentual de execução diante dos valores orçados originalmente.

O capítulo “limites máximos e mínimos previstos na legislação” trata de evidenciar os limites estabelecidos na Constituição Federal para gastos mínimos em educação e saúde, e o máximo permitido pela Lei de Responsabilidade Fiscal para gastos com pessoal. Apresenta-se dividido nos seguintes tópicos:

- Aplicação na manutenção e desenvolvimento do ensino;
- Aplicação em ações e serviços públicos de saúde;
- Despesa com pessoal;

3.1.3 Prestação de contas – 2009 versão completa

A prestação de contas 2009 na sua versão completa é um relatório de 533 páginas e está dividido em seis capítulos, além de uma apresentação em que oferece ao conhecimento do leitor a estrutura de órgãos que compõem não só o Poder Executivo, mas também toda administração pública municipal. Os capítulos são os seguintes:

1. Relatório do desempenho da Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro frente à Lei de Responsabilidade Fiscal no exercício de 2009;
2. Relatórios da Lei de Responsabilidade Fiscal;
3. Relatórios de limites legais;
4. Relatórios consolidados;
5. Relatórios de contabilidade da Lei 4.320/64;
6. Demonstrações contábeis da Lei 6.404/76;

O capítulo 1, “Relatório do desempenho da Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro frente à Lei de Responsabilidade Fiscal no exercício de 2009”, apresenta de forma resumida os principais aspectos da execução orçamentária, com elementos para melhor compreensão dos quadros da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Este capítulo apresenta os seguintes tópicos:

- Execução orçamentária;
- Índice de execução da receita;
- Índice de execução da despesa;
- Composição do resultado orçamentário;
- Gastos com pessoal;
- Disponibilidades;
- Balanço patrimonial consolidado;
- Metas fiscais; e
- Considerações finais.

No capítulo 1, o resultado orçamentário é apresentado de forma que se pode observar o superávit ou déficit apurado, fazendo-se uma comparação com o exercício anterior.

São apresentados índices da arrecadação da receita e da despesa. A receita é demonstrada segundo as categorias econômicas e com uma individualização das principais rubricas num período de 2005 a 2009. Há, ainda, um detalhamento das receitas de transferências intergovernamentais. A despesa também é demonstrada segundo as categorias econômicas, com uma análise vertical e horizontal em relação ao exercício anterior, além da evolução no período compreendido entre 2005 e 2009. Consta um quadro em que se observa a despesa demonstrada por funções de governo.

Gastos com pessoal, tanto do poder executivo como do legislativo, são apresentados em conformidade com a Lei de Responsabilidade Fiscal. As disponibilidades de caixa também são divulgadas segundo a mesma lei. Há comentários que procuram explicar cada quadro.

A seguir, consta do capítulo o balanço patrimonial consolidado para o município, com uma breve explicação do seu conteúdo, e as metas fiscais, com demonstrativos resumidos da receita corrente líquida, período de 2005 a 2009, do resultado primário, 2008 e 2009, do resultado nominal, 2008 e 2009, da dívida consolidada líquida e de operações créditos, 2008 e 2009, e de índices como gastos com pessoal e Fundef (Fundo de Desenvolvimento do Ensino Fundamental e Valorização do Magistério) e Fundeb, (Fundo de Desenvolvimento da Educação Básica e Valorização dos Profissionais do Magistério) de 2005 a 2009.

Ao final do capítulo são feitas considerações finais com quatro parágrafos de explicações sobre o cumprimento da tarefa da Controladoria Geral do Município em prestar contas do Poder Executivo da Cidade do Rio de Janeiro.

O segundo capítulo, “Relatórios da Lei de Responsabilidade Fiscal”, apresenta-se dividido em cinco tópicos, quais sejam:

- Relatório resumido da execução orçamentária;
- Relatório de gestão fiscal;
- Relatório de metas bimestrais de arrecadação e cronograma de desembolso dos recursos do orçamento de 2009;
- Resultados alcançados pelas medidas adotadas na forma do artigo 13 da Lei de Responsabilidade Fiscal; e
- Relatório de acompanhamento dos projetos da LDO.

No primeiro tópico deste capítulo 2, são demonstrados relatórios que compõem o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) estabelecido pela Lei de Responsabilidade Fiscal para divulgação de órgãos da administração pública.

Assim, constam o balanço orçamentário, a execução da despesa por função e subfunção, a receita corrente líquida, as receitas e despesas previdenciárias do regime próprio dos servidores, o resultado nominal, o resultado primário, os restos à pagar por Poder (Executivo e Legislativo) e órgão (entidades da administração direta e indireta), as receitas e despesas com a manutenção e desenvolvimento do ensino, as receitas de operações de crédito e as despesas de capital, a projeção atuarial do regime próprio de previdência social dos servidores públicos, a receita de alienação de ativos e aplicação dos recursos, as receitas e despesas próprias com ações e serviços públicos de saúde e, por fim, um demonstrativo simplificado do relatório resumido da execução orçamentária.

No segundo tópico são apresentados diversos quadros que compõem o Relatório de Gestão Fiscal (RGF), que é outra obrigação de publicação periódica das entidades que compõem a administração pública.

Desta forma, as seguintes informações estão demonstradas: as despesas com pessoal do Poder Executivo e também a despesa com pessoal consolidada do

município, a dívida consolidada, garantias e contragarantias de valores, operações de crédito, disponibilidade de caixa consolidada do município e do Poder executivo, os restos a pagar consolidado e do Poder Executivo e limites legais consolidados e do Poder Executivo.

No tópico seguinte há um quadro das metas bimestrais de arrecadação e cronograma de desembolso dos recursos do orçamento 2009 por categoria econômica comparando-se a previsão com a execução.

Seguindo para o próximo tópico, há informações das ações para o combate à evasão e sonegação tributária. Constatam medidas acerca do ISS (imposto sobre serviço), do ITBI (imposto de transmissão de bens imóveis) e do IPTU (imposto predial territorial urbano) com demonstrativo da evolução dos créditos tributários em cobrança administrativa nos exercícios de 2009 e 2010.

No último tópico do capítulo 2, apresenta-se um relatório de acompanhamento dos projetos da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO). Neste relatório consta um rol de vários programas como, por exemplo, reforma em imóveis próprios, obras de melhorias viárias, ampliação do parque de informática e modernização administrativa dentre outras. Uma coluna informa a situação de cada programa: em andamento ou concluído.

O terceiro capítulo trata dos “Relatórios de Limites Legais”. Este capítulo é dividido da seguinte forma:

- Aplicação na manutenção e desenvolvimento do ensino;
- Aplicação dos recursos do Fundeb;
- Aplicações em ações e serviços públicos de saúde;
- Aplicação para incentivo à cultura;
- Créditos adicionais; e
- Comprometimento com amortizações, juros e demais encargos da dívida consolidada.

Nesta parte do relatório, as receitas que formam a base de cálculo para observação do mínimo constitucional a ser aplicado em educação e em saúde são apresentadas de forma detalhada. A utilização dos recursos do Fundeb também consta neste tópico. Traz, ainda, a observação do limite estabelecido em lei

municipal para incentivo fiscal a projetos culturais. Outros limites demonstrados são os de abertura de créditos adicionais, de acordo com o estabelecido na lei orçamentária, e o comprometimento com amortizações, juros e demais encargos da dívida consolidada, conforme disciplina norma emitida pelo Senado Federal.

“Relatórios Consolidados” é o título do quarto capítulo e apresenta-se organizado da seguinte forma:

- Balanço Patrimonial consolidado;
- Notas Explicativas ao Balanço Patrimonial consolidado;
- Comparativo da receita prevista com a arrecadada (Anexo 10 – Lei 4.320/64);
- Quadro demonstrativo da despesa;
- Execução orçamentária da despesa por ação; e
- Demonstrativo do orçamento participativo.

Neste quarto capítulo, há o Balanço Patrimonial apresentado de forma consolidada e a Nota Explicativa ao mesmo, que aborda os seguintes temas: o contexto operacional, que trata da estrutura pública municipal; apresentação ao Balanço Patrimonial, que informa quanto ao modelo utilizado e as alterações promovidas ao padrão original da Secretaria de Tesouro Nacional; demonstrações comparativas, que faz observações sobre as variações das contas de um exercício para outro; as técnicas de consolidação utilizadas para cada conta na apresentação do Balanço Patrimonial; os investimentos em empresas controladas; o patrimônio, que dão conhecimento sobre o patrimônio da administração pública e da participação privada em empresas públicas e sociedades de economia mista; e por fim passivos contingentes.

Um comparativo analítico da receita prevista com a arrecadada e um quadro da execução da despesa com um nível de detalhamento por elemento e por órgão e unidade, conjugando o orçamento inicial e suas alterações, bem como os empenhos, liquidações e pagamentos até o ano, são apresentados neste capítulo.

A despesa também é demonstrada por ação, ou seja, com o valor da autorização inicial e final de gastos, o valor empenhado, o valor liquidado e o valor pago para cada programa.

E no último tópico do capítulo quarto, há a demonstração do orçamento participativo. Trata-se de um quadro que traz programas oriundos de orçamento participativo onde se verifica a dotação orçamentária, o montante empenhado, o montante liquidado, montante pago, o percentual físico realizado até o final de 2009, a previsão orçamentária para 2010 e uma sucinta explicação sobre o desempenho.

No capítulo “Relatórios de Contabilidade da Lei 4.320/64”, ou seja, o capítulo 5, os tópicos que o compõem apresentam-se na seguinte ordem:

- Demonstrações contábeis da administração direta;
- Fundos especiais;
- Autarquias; e
- Fundações.

Estes quinto capítulo apresenta as demonstrações contábeis previstas na Lei 4.320/64 da administra direta, dos fundos especiais, das autarquias e das fundações. Há também Notas Explicativas.

Constam as seguintes demonstrações contábeis: Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Balanço Patrimonial, Demonstração das Variações Patrimoniais e as Notas Explicativas.

O capítulo 6, “Demonstrações Contábeis da Lei 6.404/76”, a organização dos tópicos é apresentada da seguinte forma:

- Empresas públicas; e
- Sociedades de economia mista.

O sexto e último capítulo apresenta as Demonstrações Contábeis das empresas públicas e das sociedades de economia mista municipais, conforme previsto na Lei 6.404/76. As seguintes Demonstrações são apresentadas: o Balanço Patrimonial, a Demonstração das Mutações Patrimoniais, a Demonstração do Resultado do Exercício e as Notas Explicativas. Para algumas empresas também é evidenciada a Demonstração dos Fluxos de Caixa.

3.2 Análise dos dados e discussão dos resultados

Neste tópico da pesquisa, os documentos apresentados na sessão anterior, como base para a análise, foram submetidos ao quadro-síntese elaborado e demonstrado no capítulo relativo à metodologia, a fim de verificar qual o grau de aderência entre os relatórios de gestão apresentados pelos Executivos municipais e os princípios e padrões de boa governança para o setor público quanto ao favorecimento da transparência e a *accountability*.

Assim, cada relatório foi analisado de acordo com os elementos de cada categoria do quadro-síntese.

3.2.1 Validações externas

As validações externas tratam do aspecto de certificação das informações fornecidas pelo Poder Executivo em seus relatórios. Estas certificações são feitas por órgãos externos à Prefeitura e normalmente se dão na forma de pareceres de auditorias feitas por empresas contratadas ou pelo Tribunal de Contas. A Tabela 13 apresenta a conclusão da análise empreendida.

Tabela 13 – Boas práticas para relatórios de gestão – validações externas

1	Validações Externas	Pontuação
1.1	Validações externas ao poder executivo sobre as informações fornecidas nos relatórios.	0
1.2	Disponibilização de demonstrações financeiras auditadas, com o parecer da auditoria.	1
1.3	Prestação de contas de atividades em todos os níveis fornecendo informações certificadas suficientes sobre se os objetivos são alcançados, e a forma de gestão e controle que foram realizadas.	0
Total de pontos		1
Percentual		1,64%

Embora os relatórios de gestão disponibilizados pela Controladoria Geral do Município em nome do Poder executivo não tenham em seu conteúdo quaisquer certificação de auditoria externa, no sítio eletrônico da CGM, na sessão “Contas Públicas”, há um *link* para o sítio eletrônico do Tribunal de Contas do Município (TCMRJ) em que se pode acessar o parecer prévio sobre a prestação de contas

apresentada pela Prefeitura. Este parecer prévio constitui o resultado das auditorias sobre as contas do Poder Executivo.

Desta forma, como não há quaisquer outras certificações externas sobre as informações prestadas pelo Poder Executivo sobre as informações fornecidas e sobre o alcance dos objetivos e sobre a forma de gestão e controle, apenas considera-se atendido um dos elementos da categoria validações externas, com pontuação alcançada de 1 num total de 3, cujo percentual corresponde a 1,64%.

Assim, de um total de 3, segundo as boas práticas de governança, apenas 1 ponto foi observado como resultado da análise. Os elementos que não foram observados nos relatórios analisados foram dois: validações externas ao poder executivo sobre as informações fornecidas nos relatórios; e prestação de contas de atividades em todos os níveis fornecendo informações certificadas suficientes sobre se os objetivos foram alcançados, e a forma de gestão e controle que foram realizadas.

Pode-se considerar que estes elementos não foram atendidos pelos relatórios analisados em decorrência da ausência de uma cultura na administração pública de certificar seus relatórios com auditorias contratadas.

O segundo item não atendido, por exemplo, trata do que talvez seja mais importante: verificar se os objetivos do órgão foram alcançados. Uma auditoria poderia certificar o resultado das atividades dos órgãos da administração pública em relação às metas organizacionais.

3.2.2 Avaliação de desempenho

A avaliação de desempenho compreende a verificação de atingimento das metas estabelecidas. Nos relatórios disponibilizados pelo Poder Executivo não se verifica quaisquer informações sobre o desempenho das atividades.

Embora haja algumas informações sobre programas e a classificação da situação como “concluído” ou “em andamento”, não há qualquer informações sobre indicadores que possam contribuir para o entendimento do desempenho não-financeiro.

A Tabela 14 apresenta a análise desta categoria e a pontuação observada.

Tabela 14 – Boas práticas para relatórios de gestão - avaliação de desempenho

2.	Avaliação de Desempenho	Pontuação
2.1	Avaliação das atividades da entidade e de suas realizações, com medidas de desempenho e de perspectivas para base de avaliações de desempenhos futuros.	0
2.2	Comparação do atual desempenho alcançado no ano com as medidas de desempenho determinadas no exercício financeiro anterior.	0
2.3	Comentário objetivo, equilibrado e compreensível da posição e do desempenho financeiro da entidade, e do seu desempenho não-financeiro, e da sua capacidade futura de assumir responsabilidades e compromissos.	1
2.4	Informação comparativa sobre as receitas e despesas reais durante os dois anos passados e uma projeção atualizada para o ano corrente, com informações para cada programa de forma comparativa, incluindo os dados de desempenho não-financeiros, conjugando informações para os dois anos seguintes.	0
2.5	Demonstração de indicadores de desempenho como resultado primário, o equilíbrio do setor público e dívida líquida.	1
2.6	Comparação como exercícios anteriores, entidades similares ou desempenho projetado VS desempenho real;	0
2.7	Medidas de processo, de resultado ou indicadores sociais com informações para o processo de gestão.	0
2.8	Medidas de desempenho demonstram claramente os resultados alcançados, os instrumentos escolhidos e as medidas tomadas.	0
2.9	Informação clara sobre o controle do que é produzido, quais são os insumos utilizados e qual o resultado gerado em termos de economicidade, eficiência e eficácia.	0
2.10	Utiliza-se o Benchmarking para contribuir para o aprimoramento do desempenho.	0
2.11	Relatório semestral com atualização global sobre a execução do orçamento, com previsão atualizada do resultado do orçamento para o ano fiscal em curso e, pelo menos, nos próximos dois anos fiscais.	1
2.12	Informações de que as medidas de desempenho estão disponíveis para usuários internos e externos e são utilizadas para decidir se os serviços poderiam ser prestados mais eficientemente e eficazmente pelo setor privado.	0
Total de pontos		3
Percentual		4,92%

Quanto ao desempenho financeiro, os relatórios analisados demonstram claramente a verificação das metas fiscais e de seu alcance, como o resultado primário e nominal e do endividamento público.

Os elementos da categoria avaliação de desempenho foi uma das que teve a pior relação de pontuação observada em comparação com a pontuação possível, sendo alcançado 3 de um total de 12 pontos, correspondendo apenas a 4,92%.

A baixa correspondência pode ser explicada pela ausência de informações sobre a avaliação de metas propostas no planejamento da organização.

As metas físicas são propostas no Plano Plurianual (PPA), que é um planejamento do órgão para um período de quatro anos, ou seja, metas de médio prazo.

Embora algumas informações a respeito da situação de alguns projetos tenham sido encontradas nos relatórios analisados, não há qualquer avaliação mais profunda que utilize indicadores para demonstrar o desempenho das ações do governo.

Indicadores sociais normalmente são utilizados para medir o avanço de políticas públicas, mas estas informações devem ser apresentadas para que a sociedade tenha como avaliar o desempenho do governo.

Outro fator que contribui para a ausência de avaliação de desempenho na administração pública é a incapacidade de se fazer análises quanto a eficiência, eficácia e efetividade das políticas públicas.

A utilização de benchmarking pode fazer com que as políticas públicas sejam revistas ou novidades sejam incorporadas pelas experiências positivas de outras entidades da administração pública.

A análise mostra ainda que medidas financeiras como resultado primário e resultado nominal, o endividamento público, gastos com pessoal e com educação e saúde, são evidenciadas tendo em vista que buscam atender a mandamentos legais.

3.2.3 Compreensão

A categoria compreensão trata de evidenciar informações que venham a contribuir com o entendimento dos dados apresentados nos relatórios de gestão.

Os relatórios analisados não demonstram justificativas para as políticas adotadas e não se verificam quaisquer dados que possam contribuir para se observar os motivos que direcionam para determinadas ações administrativas.

Embora haja detalhamento sobre receitas e despesas, inclusive com observações que permitem fazer inferências sobre a evolução econômica, não se observa informações sobre políticas adotadas.

A Tabela 15 apresenta de forma detalhada os elementos analisados nesta categoria.

Tabela 15 – Boas práticas para relatórios de gestão - compreensão

3.	Compreensão	Pontuação
3.1	Relatório claro e atualizado sobre as decisões delegadas aos Executivos e Diretores, de forma a bem explicar as razões para as decisões a todos aqueles que possam ser afetados por elas.	0
3.2	Premissas-chave da economia divulgados de forma explícita, como crescimento do PIB, a composição do crescimento do PIB, a taxa de emprego e desemprego, a conta corrente, inflação e taxas de juros (política monetária).	0
3.3	Demonstração das decisões que foram tomadas e exposição de motivos.	0
3.4	Demonstração de dados de modo a fornecer uma compreensão da política seguida.	0
3.5	Comentários sobre os dados numéricos e explicações para divergências entre valores previstos e reais, distinguindo-se receitas, gastos e financiamentos e os gastos classificados por categorias econômica, funcional e administrativa.	1
3.6	Informações explícitas sobre a dependência de subsídios ou outro apoio financeiro.	1
3.7	Comentários detalhados sobre cada programa de receitas e despesas com previsões a atualizações orçamentárias refletindo tendências para as receitas e despesas, ressaltando a evolução econômica e compromisso de políticas bem definidas.	0
Total de pontos		2
Percentual		3,28%

A categoria compreensão teve apenas dois elementos identificados nos relatórios analisados. Os demais elementos não foram identificados na análise realizada.

Os elementos considerados ausentes nos relatórios tratam de informações necessárias ao bom entendimento das decisões tomadas pelos governantes. Logo, caso houvesse nos relatórios a exposição de motivos para a adoção de determinada política em detrimento de outra e a alocação de recursos em um programa ao invés de outros, a sociedade poderia formar uma opinião mais sólida para avaliar se é ou não um bom governo

Conhecer e entender a realidade que conduz à tomada de uma determinada decisão faz com que a sociedade entenda até os resultados indesejados ou não alcançados de uma política, uma vez que se pode perceber que o gestor tomou a melhor e única decisão possível diante da real situação.

Em todo caso, não tem sido esta a cultura reinante na administração pública e o resultado da análise efetuada corrobora esta afirmativa, evidenciando que não há nos relatórios elementos que propiciem este tipo de entendimento.

3.2.4 Controle

A categoria controle retrata a existência de informações sobre a eficácia dos controles internos, a fim de saber sobre a credibilidade e confiança dos dados demonstrados. Não se trata de saber se há controle, mas sim de verificar se há informações sobre os controles existentes e de seu funcionamento. A Tabela 16 apresenta a análise verificada.

Tabela 16 – Boas práticas para relatórios de gestão - controle

4.	Controle	Pontuação
4.1	Dados dos relatórios fiscais devem ser internamente consistentes e reconciliados com os dados relevantes de outras fontes.	0
4.2	Controle que garanta precisão e confiabilidade das Demonstrações Financeiras orçamentárias e extraorçamentárias do governo e outras informações publicadas pela organização, incluindo as contas finais e outros relatórios fiscais publicados.	0
Total de pontos		0
Percentual		-

Nos relatórios apresentados não há qualquer utilização de fontes externas ao Poder Executivo para corroborar com os dados apresentados. E, embora os relatórios sejam elaborados pela Controladoria Geral do Município, órgão de controle interno da Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro, não há qualquer menção sobre controles realizados que garantam a fidedignidade dos dados. Não se trata, como afirmado no parágrafo anterior, da inexistência de mecanismos de controle, e sim de não se ter observado qualquer comunicação que relate sua aplicação e eficácia.

Não há na análise de dados efetuada qualquer elemento que demonstre ou informe sobre os controles praticados ou venha a fornecer este tipo de informação.

É importante não só que os controles existam, mas que os controles sejam demonstrados, testados e evidenciados nos relatórios, dando conta principalmente da sua eficácia e de melhorias a serem feitas.

3.2.5 Divulgação

A divulgação é uma categoria que busca verificar se os relatórios atendem à necessidade de informação da sociedade, incluindo as obrigações legais de disponibilizar as informações. Para esta categoria a análise não recai somente sobre

os relatórios, mas em dados nos regulamentos e no sítio eletrônico do Poder Executivo para observar o atendimento aos elementos desta categoria.

A Tabela 17 apresenta a análise realizada.

Tabela 17 – Boas práticas para relatórios de gestão - divulgação

5.	Divulgação (Continua)	Pontuação
5.1	Disponibilização aos demais Poderes e do Ministério Público, no mínimo trinta dias antes do prazo final para encaminhamento de suas propostas orçamentárias, os estudos e as estimativas das receitas para o exercício subsequente, inclusive da corrente líquida, e as respectivas memórias de cálculo.	0
5.2	Disponibilização de relatório Anual ao público.	1
5.3	Relatório pré-eleitoral para informar o estado geral das finanças públicas, imediatamente antes de uma eleição, para estimular o debate público.	1
5.4	Relatórios semestrais de evolução do orçamento apresentadas ao legislativo e publicação de relatórios trimestrais.	1
5.5	Informação antecipada de calendário legislativo e para liberação de informações fiscais deve ser anunciada e cumprida.	0
5.6	Divulgação, até o último dia do mês subsequente ao da arrecadação, dos montantes de cada um dos tributos arrecadados, os recursos recebidos, os valores de origem tributária entregues e a entregar.	1
5.7	Divulgação dos relatórios resumidos da execução orçamentária.	1
5.8	Divulgação dos orçamentos do exercício e os respectivos balanços do exercício anterior.	1
5.9	Resumos dos instrumentos de contrato ou de seus aditivos e as comunicações ratificadas pela autoridade superior.	0
5.10	Informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público.	1
5.11	Atos praticados pelas unidades gestoras no decorrer da execução da despesa, no momento de sua realização, com a disponibilização mínima dos dados referentes ao número do correspondente processo, ao bem fornecido ou ao serviço prestado, à pessoa física ou jurídica beneficiária do pagamento e, quando for o caso, ao procedimento licitatório realizado.	0
5.12	Encaminhamento ao Legislativo, até a data do envio do projeto de lei de diretrizes orçamentárias, relatório com as informações sobre novos projetos e o cumprimento daqueles já existentes, bem como gastos com manutenção.	0
5.13	Divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.	1
5.14	Publicação e divulgação, até trinta dias após o encerramento de cada bimestre, relatório resumido da execução orçamentária.	1
5.15	Disponibilização de relatório de prestação de contas para toda a sociedade, cidadãos ou organizações sociais de modo que facilite a análise das políticas e promova a accountability com acesso dos usuários aos registros administrativos e a informações sobre atos do governo.	1
5.16	Apresentação anual ao legislativo dos resultados alcançados relativos aos objetivos principais dos programas orçamentários.	0
5.17	Divulgação e distribuição de um guia de resumo claro e simples do orçamento, na época do orçamento anual.	0
5.18	Divulgação sobre decisões tomadas em decorrência da opinião da sociedade e de outras obtidas por pesquisas.	0
5.19	Publicação sobre informações sobre a investigação da visão dos usuários dos serviços sobre a adequação e qualidade dos serviços que recebem.	0

5.	Divulgação (Conclusão)	Pontuação
5.20	Relatórios mensais que mostram o progresso na execução do orçamento.	1
5.21	Divulgação de planos estratégicos, projetos futuros e futuras consultas à sociedade.	0
5.22	Divulgação das responsabilidades sobre planejamento e execução orçamentária, da responsabilidade sobre a emissão do relatório de auditoria sobre as demonstrações contábeis, responsabilidade sobre a eficácia da estrutura de controle e gestão de riscos, sobre a adequação das demonstrações contábeis, sobre a responsabilidade da alta administração sobre as demonstrações, sobre a responsabilidade pelo uso de normas contábeis adequadas, inclusive em relação aos programas e políticas públicas.	0
Total de pontos		11
Percentual		18,03%

Algumas informações não foram possíveis de se verificar, ainda que tenham sido atendidas, pois não foram divulgadas. Inclusive, alguns itens que compõem esta categoria são obrigações legais que devem ser prestadas, contudo não há informações nem nos relatórios apresentados nem no sítio eletrônico sobre o seu cumprimento. Desta forma, verifica-se que do total de 22 pontos possíveis para esta categoria, apenas 11 pontos são observados e o percentual é de 18,03%.

Em relação à divulgação, a pesquisa demonstra que a metade dos elementos estabelecidos pelo quadro-síntese foi atendida. Os elementos não atendidos não tratam somente da disponibilização de relatórios, mas de algumas informações importantes acerca dos bens e serviços que são colocados à disposição da sociedade. Assim, é importante que se divulgue dados sobre pesquisas de satisfação dos usuários de serviços públicos e de decisões tomadas em face das exigências desses usuários.

Também é importante que se dê acesso aos registros pormenorizados dos atos públicos e dos contratos firmados, conforme determina a recém editada e publicada Lei Complementar nº 131/2009.

Na análise efetuada, verificou-se que a Prefeitura da Cidade do Rio possui um endereço eletrônico pra atender ao que determina a legislação, porém, como está disponibilizado na internet, não basta que o cidadão comum queira olhar os dados, ele deve saber o nome de alguma empresa ou até mesmo o CNPJ, dificultando o acesso às informações.

Outro aspecto evidenciado nos resultados é que algumas obrigações legais não têm como se verificar o seu cumprimento, pois não há informações sobre o atendimento, como por exemplo, a obrigação encaminhar estudos e memórias de

cálculos de orçamento ao legislativo, bem como informar sobre projetos novos e resultados de ações existentes.

Desta forma, a pesquisa deixa claro que a cultura da informação ainda está distante de um padrão de boa governança conforme previsto por códigos estabelecidos por organizações internacionais.

3.2.6 Governança

A Tabela 18 apresenta a análise sobre informações acerca da utilização de práticas de boa governança, de forma que se evidenciem nos relatórios analisados as normas ou códigos adotados pelo Poder Executivo em suas atividades, assim como o estabelecimento de obrigações de conteúdo mínimo que deve fornecer à sociedade.

Tabela 18 – Boas práticas para relatórios de gestão - governança

6.	Governança	Pontuação
6.1	Informações sobre padrão ou código de governança adotado.	0
6.2	Indicação sobre quais são os códigos ou o padrão adotado e informações sobre o seu cumprimento e, possíveis aspectos não cumpridos com a indicação das razões para o descumprimento.	0
6.3	Publicação da adoção de princípios e boas práticas de governança e avaliação, incluindo um plano de ação para melhoria, quando necessário.	0
6.4	Regras objetivas sobre conteúdo de informações que deve fornecer sobre a realização dos objetivos da política para o parlamento e a sociedade e sobre quais temas devem ser tratados.	0
Total de pontos		0
Percentual		-

Não há nos relatórios apresentados quaisquer informações acerca de padrão ou código de boas práticas de governança que esteja sendo adotado pelo Poder Executivo em suas atividades. Assim, não há qualquer pontuação para esta categoria e o percentual de atendimento dos elementos é zero.

Os elementos sobre governança não foram identificados pela análise dos relatórios e a ausência de dados acerca desta categoria evidencia que a governança no setor público deve ser debatida para que boas práticas de gestão, e os princípios de transparência, *accountability*, ética e outros, possam ser incorporados à gestão pública.

3.2.7 Padrão contábil

Na categoria padrão contábil é analisado se constam os itens que evidenciam informações sobre a política contábil aplicada às demonstrações contábeis e aos demais relatórios financeiros. Mudanças no padrão contábil também devem ser evidenciadas.

A Tabela 19 apresenta a análise realizada e os resultados verificados para informações acerca do padrão contábil.

Tabela 19 – Boas práticas para relatórios de gestão – padrão contábil

7.	Padrão Contábil	Pontuação
7.1	Resumo da política contábil deve acompanhar todos os relatórios, contendo a base da contabilidade aplicada (caixa ou competência) na preparação dos relatórios e divulgação de quaisquer desvios de práticas contábeis geralmente aceitos.	0
7.2	Alterações nas políticas contábeis, a natureza da mudança e as razões para a mudança deve ser amplamente divulgadas e informação para os períodos de referência anteriores deve ser ajustada, para permitir que sejam feitas comparações entre os períodos reportados.	0
7.3	Indicar a base contábil para o orçamento anual e as contas finais na elaboração e apresentação dos dados fiscais, seguindo os padrões contábeis definidos.	1
7.4	Divulgação de ativos não financeiros, incluindo os bens imóveis e equipamentos.	1
7.5	Informações sobre o nível e a composição da sua dívida e ativos financeiros, passivos significativos e recursos naturais.	1
Total de pontos		3
Percentual		4,92%

Embora haja nos relatórios analisados uma rica informação sobre as práticas contábeis, não há qualquer referência à política contábil utilizada nas demonstrações apresentadas. O percentual de aderência nesta categoria é de 4,92% e o total de pontos observados é de 3.

O padrão contábil está associado à incorporação do padrão de normas contábeis internacionais, deixando de se utilizar do regime misto (caixa e competência) para adotar apenas o regime de competência para a contabilidade pública. Informações sobre as políticas contábeis são importantes e devem ser divulgadas, pois podem promover modificações significativas no patrimônio das organizações e gerar resultados que, por vezes, não correspondem à realidade.

A pesquisa deixa evidente que ainda há o que caminhar na direção da transparência desejada, pois dos 5 pontos possíveis, apenas 3 foram observados.

3.2.8 Riscos

A categoria riscos tem sua análise apresentada na Tabela 20. Apresenta-se a verificação do atendimento nos relatórios disponibilizados pelo Poder Executivo sobre informações acerca da gestão de riscos e sobre as políticas de nomeação e remuneração de membros da alta administração na direção de órgãos públicos.

Tabela 20 – Boas práticas para relatórios de gestão - riscos

8.	Riscos	Pontuação
8.1	Quadro de garantia, a partir de fontes diferentes, para mostrar que os processos de gestão de risco, incluindo as respostas, estão a funcionar eficazmente, incluindo passivos fiscais e atividades parafiscais.	0
8.2	Relatório sobre a eficácia do sistema de gestão de risco, através, por exemplo, de uma declaração anual sobre o controle interno, incluindo, se necessário, um plano de ação para combater os problemas significativos.	0
8.3	Informações sobre os riscos fiscais passados, dos riscos correntes e a atividade fiscal projetada.	1
8.4	Declaração sobre como o presidente e outros membros da direção são nomeados e os termos da sua nomeação, juntamente com a divulgação da política de remuneração.	0
Total de pontos		1
Percentual		1,64%

Não se observou nos relatórios analisados qualquer referência à gestão de riscos. As informações sobre riscos existentes nos documentos é aquela relativa às metas fiscais estabelecidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal. Assim, verifica-se que do total de 3 pontos máximos para esta categoria, apenas 1 ponto foi evidenciado pela análise realizada, num percentual de 1,64%.

Outro aspecto importante que merece destaque no que diz respeito às informações necessárias a prestar à sociedade é a que diz respeito à gestão de riscos.

Embora se observe, nos resultados da pesquisa realizada, que os riscos fiscais e medidas para combate à sonegação de impostos em atendimento à Lei de Responsabilidade Fiscal estejam evidenciados, verifica-se também que não há

qualquer informação sobre a eficácia da gestão de riscos e de planos de ação para problemas significativos.

Por outro lado, a política de nomeação de remuneração de servidores da alta administração é outro aspecto importante, pois a ausência deste tipo de informação não permite que a sociedade saiba, por exemplo, que não haja nepotismo e que as contratações são realizadas de modo a dotar os cargos com pessoal capacitado.

Não permite saber, também, se os incentivos financeiros e de cumprimento de metas são adequados e contribuem para evitar a corrupção e fazer com que haja o interesse dos servidores pelo alcance dos objetivos da organização.

3.2.9 Prazos

A categoria prazos busca evidências de informações sobre o cumprimento de prazos na disponibilização de relatórios e analisa seu oferecimento à sociedade em tempo hábil. A tabela 21 apresenta a análise para esta categoria.

Tabela 21 – Boas práticas para relatórios de gestão - prazos

9.	Prazos	Pontuação
9.1	Cumprimento de prazos para os relatórios de prestação de contas das atividades e disponibilização em tempo hábil.	1
9.2	Publicação do relatório anual num prazo razoável após o término do exercício financeiro.	1
Total máximo de pontos		2
Percentual máximo de pontos		3,28%

A análise desta categoria demonstra o total atendimento dos elementos, pois fica claro que as informações são apresentadas em tempo hábil e os prazos estabelecidos pelas normas são plenamente cumpridos.

Esta foi a única categoria que teve todos os seus elementos identificados pela análise dos relatórios e de outros dados, pois ficou evidente que os prazos são cumpridos e a disponibilização dos relatórios, considerando apenas aqueles que estão disponibilizados e aqueles que cumprem obrigações legais, são fornecidos em tempo hábil a partir do encerramento dos períodos.

3.3 Resultado da pesquisa

Para alcançar o objetivo proposto pela presente pesquisa foi necessário, primeiramente, estabelecer quais informações deveriam ser disponibilizadas pelas organizações públicas segundo os princípios e padrões de governança para os relatórios de gestão. Constatou-se, então, que as práticas recomendadas perpassam pelos códigos de boas práticas de governança estabelecidos pelas diversas organizações supranacionais. Estas práticas correspondem às experiências de diversos países e a um padrão internacional de conteúdo de informações a serem disponibilizadas pelas entidades da administração pública, resultando no quadro-síntese apresentado neste trabalho.

A partir do quadro-síntese elaborado, foi possível avaliar a aderência dos relatórios de gestão apresentados pelo Poder Executivo municipal, utilizando-se, para análise, as informações disponibilizadas pela Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro.

Dessa forma, o objetivo geral desta pesquisa foi atendido, uma vez que foi possível estabelecer boas práticas de governança para os relatórios de gestão e avaliar a aderência dos documentos analisados a este padrão.

Assim, como resultado final desta pesquisa, pelas análises realizadas nos relatórios disponibilizados pelo Poder Executivo Municipal, como também das informações constantes em seu sítio eletrônico, pode-se chegar à demonstração consolidada na Tabela 22 que a seguir se apresenta.

Tabela 22 – Aderência de relatórios de gestão às boas práticas de governança

Item	Categorias	Padrão de Práticas de Boa Governança		Resultado da Análise Realizada	
		Pontuação Máxima	%	Pontuação Observada	%
1.	Validações Externas	3	4,92	1	1,64
2.	Avaliação de Desempenho	12	19,67	3	4,92
3.	Compreensão	7	11,47	2	3,28
4.	Controle	2	3,28	-	-
5.	Divulgação	22	36,06	11	18,03
6.	Governança	4	6,56	-	-
7.	Padrão Contábil	5	8,20	3	4,92
8.	Riscos	4	6,56	1	1,64
9.	Prazos	2	3,28	2	3,28
TOTAL		61	100%	22	37,71%

Na Tabela 22 pode-se observar que o total de pontos verificado pela análise realizada corresponde a um pouco mais de um terço da pontuação máxima. Esta pontuação foi estabelecida em conformidade com a pesquisa bibliográfica efetuada que identificou os elementos de boas práticas de governança para relatórios de gestão. Assim, de um total de 61 pontos possíveis, evidencia-se 22 pontos alcançados pelos relatórios disponibilizados pelo Poder Executivo da Cidade do Rio de Janeiro e o percentual de 37,71% corresponde ao total de pontos apurados.

Portanto, quanto ao problema que motivou a presente pesquisa - investigar se há aderência dos relatórios de gestão apresentados pelo Poder Executivo municipal e os princípios e padrões de boa governança para o setor público quanto à transparência e *accountability*, constatou-se que os relatórios analisados possuem pouca aderência.

A pesquisa evidenciou que, diante da possibilidade de 100% de conformidade com o padrão estabelecido, os relatórios de gestão disponibilizados pelo Poder Executivo da Cidade do Rio de Janeiro estão num patamar de correspondência de apenas 37,71%.

CONCLUSÃO

Esta pesquisa objetivou investigar a aderência dos relatórios de gestão apresentados pelo Poder Executivo dos municípios aos princípios e padrões de boa governança para o setor público quanto ao favorecimento da transparência e *accountability*.

Transparência é algo fundamental na administração pública e o debate acerca deste tema é extremamente importante, pois a sociedade há muito clama por acesso a informações sobre diversos aspectos da gestão pública que hoje são pouco conhecidos.

Accountability é uma denominação que, desde o trabalho pioneiro de Ana Maria Campos, se discute no meio acadêmico em relação à sua tradução e sua possível incorporação à gestão pública brasileira. Nesta pesquisa, o termo foi traduzido de forma simples como responsabilização pela gestão. E esta responsabilização somente poderá ser obtida ou realizada à medida que se tem a divulgação de informações em um nível adequado e de modo transparente.

Tanto no setor privado como no setor público, a transparência e a *accountability* são considerados como princípios fundamentais sobre os quais se estabelecem códigos de boas práticas de governança. Isto decorre do fato de que ambas buscam resolver um dos aspectos que dão fundamento à temática da governança: problemas da relação entre agente e principal.

Problemas da relação entre agente e principal são decorrentes da teoria da agência. Esta teoria fundamenta a presente pesquisa, pois os problemas identificados pela teoria da agência entre os objetivos do principal e os objetivos do agente, que na maioria das vezes não convergem para o mesmo sentido, notadamente estão presentes na administração pública.

Por um lado, a sociedade (principal) quer que o gestor público tenha um comportamento totalmente voltado para tomada das melhores decisões acerca das demandas econômico-sociais que se lhe apresentam. E, por outro lado, está o gestor (agente), que na maioria das vezes tem uma conduta que busca assegurar para si benefícios que lhe são mais importantes, como a sua manutenção no poder ou o alcance de outros interesses que não correspondem aos interesses da sociedade.

Portanto, pesquisar sobre transparência e *accountability* nos relatórios de gestão do setor público contribui para o desejado debate sobre a utilização de mecanismos que venham a minimizar os problemas relacionados à teoria da agência.

De acordo com os resultados apresentados, fica claro que os relatórios de pesquisa analisados precisam incorporar em seu conteúdo diversos aspectos que venham dar mais transparência e possibilitar a *accountability* do governo.

Em questão de informações acerca da avaliação de desempenho, a transparência e a *accountability* ficam prejudicadas, pois como se pode saber se um governo está administrando bem os recursos se não há avaliação de desempenho disponível.

Este aspecto, o da avaliação de desempenho, é um dos maiores problemas da administração pública e é onde residem as maiores cobranças da sociedade. Constantemente há questionamentos sobre eficiência, eficácia e efetividade na utilização dos recursos. As políticas públicas nem sempre são entendidas e os resultados ou avanços sociais promovidos são normalmente desconhecidos.

A falta de divulgação de informações é outro aspecto que merece destaque, pois não prestar informações inviabiliza qualquer análise e faz aumentar a percepção de que há pouca transparência na administração pública.

A maioria dos dados divulgados nos relatórios analisados se faz para o atendimento dos mandamentos normativos estabelecidos por leis, decretos, resoluções e outras normas de ordem legal. O que se percebe de um modo geral é que, se não há obrigação para que o órgão da administração pública forneça determinadas informações, então, ela não será fornecida.

A respeito das informações que são prestadas, seria importante que se incorporasse a cultura de promover validações externas aos dados apresentados, pois certificados de auditoria podem contribuir para a confiabilidade dos dados disponibilizados.

No que diz respeito à gestão de risco, também fica evidente nos resultados da pesquisa a ausência de informações a esse respeito. Deste modo, não há possibilidade de saber se existem riscos que devem ser considerados na administração pública, ou se não há qualquer gestão sobre os riscos existentes. A gestão de riscos não deve ser somente financeira, pois em se tratando da sociedade, diversos aspectos devem ser levados em consideração, como riscos na

área educacional, riscos de moradias irregulares e outros problemas sociais relevantes.

Fato que chama à atenção é esta pesquisa ter sido realizada sobre os relatórios de gestão de uma importante cidade brasileira, Rio de Janeiro, que se destaca no cenário nacional como a segunda dentre as capitais, tanto em termos de arrecadação, como de população. Deste modo, pode-se questionar que, se a prefeitura desta importante cidade apresenta pífios resultados quanto à transparência e *accountability*, como estarão as cidades menores? Como deve ser a qualidade e quantidade das informações disponibilizadas?

Esta pesquisa inova ao tratar analiticamente as informações a serem disponibilizadas pelo Poder Executivo municipal e a motivação de sua realização é a percepção de que há pouca transparência na gestão dos recursos públicos.

Os resultados, de um modo geral, demonstram a necessidade de incorporação de valores e princípios de governança na administração pública, pois adotar boas práticas implica dar transparência e promover a *accountability* para as organizações deste setor. Não há, conforme apresentado nos resultados da pesquisa, qualquer menção a adoção de práticas de governança.

As considerações sobre a aderência dos relatórios de gestão, contudo, referem-se e estão limitadas somente à análise dos relatórios e informações disponibilizados pela Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro. Deste modo, pesquisas futuras são necessárias para que se possa saber qual o nível de aderência de relatórios de gestão de outras prefeituras ou de outras entidades do setor público. Por outro lado, as práticas de boa governança, no que diz respeito à prestação de informações nos relatórios de gestão, podem ter mais elementos incorporados à medida que se utilize outros códigos de governança e se considere outros aspectos importantes para a transparência e a *accountability*.

Desta forma, fica a sugestão para que futuras pesquisas desenvolvam e ampliem os resultados aqui evidenciados, tanto pela incorporação de mais práticas de boa governança na disponibilização de informações, como pela análise de relatórios de gestão de outras organizações do setor público.

REFERÊNCIAS

ABRUCIO, Fernando Luiz. Trajetória recente da gestão pública brasileira: um balanço crítico e a renovação da agenda de reformas. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, Edição Especial Comemorativa 1967-2007, p.67-86, 2007.

ANDRADE, Adriana; ROSSETTI, José Paschoal. *Governança corporativa: fundamentos, desenvolvimento e tendências*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BARBERIS, Peter. The new public management and a new accountability. *Public Administration*, v.76, p.451-70, Autumn, 1998.

BARROS, Aidil Jesus da Silveira; LEHFELD, Neide Aparecida de Souza. *Fundamentos da metodologia científica*. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

BERGAMINI JUNIOR, Sebastião. Controles internos como um instrumento de governança corporativa, *Revista do BNDES*, Rio de Janeiro, v.12, n.24, p.149-88, dez., 2005.

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

BONAZZI, Livia; ISLAM, Sardar M. N. Agency theory and corporate governance: a study of the effectiveness of board in their monitoring of the CEO. *Journal of Modelling in Management*. v.2, n.1, p. 7-23, 2007.

BORGES, André. Governança e política educacional: a agenda recente do Banco Mundial. *Revista Brasileira de Ciências Sociais*, São Paulo, v.18, n.52, 2003.

BORGONI, Nadia Mar; ZONATTO, Vinícius Costa da Silva; ISHIKURA, Edison Ryu; FERNANDES, Francisco Carlos. Proposta de um modelo de relatório de administração para o setor público baseado no Parecer de Orientação n. 15/87 da Comissão de Valores Mobiliários. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v.44, n.1, p.119-42, jan./fev., 2010.

BRASIL. *Lei nº 4.320*, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <https://www.portalsof.planejamento.gov.br/bib/.../Lei_4320.pdf>. Acesso em: 02 de outubro de 2009.

_____. *Constituição da República Federativa do Brasil*, de 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 02 de outubro de 2009.

_____. *Lei nº 9.755*, de 16 de dezembro de 1998. Dispõe sobre a criação de "homepage" na "Internet", pelo Tribunal de Contas da União, para divulgação dos dados e informações que especifica, e dá outras providências. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9755.htm>. Acesso em: 02 de outubro de 2009.

BRASIL. *Lei Complementar n.º 101*, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em:

<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/hp/downloads/lei.../lc101_2000.pdf>. Acesso em: 02 de outubro de 2009.

_____. *Lei Complementar nº 131*, de 27 de maio de 2009. Acrescenta dispositivos à Lei Complementar no 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil.../LEIS.../Lcp131.htm>>. Acesso em: 03 de outubro de 2009.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. Exposição no Senado sobre a Reforma da Administração Pública. *Cadernos MARE da reforma do Estado*. Brasília: Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado, 1997. v.3.

_____. Uma reforma gerencial da administração pública no Brasil. In. : *Administração pública gerencial: a reforma de 1995: ensaios sobre a reforma administrativa brasileira no limiar do século XXI*. Brasília: Universidade de Brasília: ENAP, 1999.

_____. A reforma gerencial do Estado de 1995. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v.34, n.4, p.55-72, jul., 2000.

_____. Da administração pública burocrática à gerencial. In *Reforma do estado e administração pública gerencial*. Orgs. Luiz Carlos Bresser Pereira e Peter Kevin Spink; Trad. Carolina Andrade. 4. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2001a.

_____. New public management reform: now in the Latin America agenda, and yet... *International Journal of Political Studies*, p.143-166, 2001b.

CAMPOS, Anna Maria. Accountability: quando poderemos traduzi-la para o português? *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v.24, n.2, p.30-50, fev./abr., 1990.

COLLIS, Jill; HUSSEY, Roger; *Pesquisa em administração: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação*. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

COSTA, Frederico Lustosa da. Condicionantes da reforma do Estado no Brasil. In: Paulo Emílio Matos Martins; Octavio Penna Pieranti (Org.). *Estado e gestão pública: visões do Brasil contemporâneo*. 2. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2006. p.133-58.

FERRER, Florença. *Gestão pública eficiente: impactos econômicos de governos inovadores*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

FONTES FILHOS, Joaquim Rubens; PICOLIN, Lídice Meireles. Governança corporativa em empresas estatais: avanços, propostas e limitações. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v.42, n.6, p.1163-88, nov./dez., 2008.

GIL, Antonio Carlos. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GOLDENBERG, Mirian. *A arte de pesquisar: como fazer pesquisa qualitativa em ciências sociais*. 4. ed. Rio de Janeiro: Record, 2000.

GUEDES, Maria do Socorro Barbosa. *As práticas de boa governança na gestão das empresas públicas federais vinculadas ao Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (M.A.P.A)*. 2008. 150 f. Dissertação (Mestrado em Administração de Empresas) – Programa de Pós-graduação em Administração de Empresas, Universidade de Fortaleza, Fortaleza.

HOOD, Christopher. The "new public management" in the 1980s: variations on a theme. *Accounting, Organization and Society*, v.20, n.2/3, p.93-109, 1995.

Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. *Código das melhores práticas de governança corporativa*. 4.ed. São Paulo: IBGC, 2009.

International Federation of Accountants. *Governance in the public sector: a governing body perspective*. International Public Sector Study, New York, Study n. 13, August 2001.

_____. *Handbook of international public sector accounting pronouncements*. New York: IFAC, 2009.

The Institute of Internal Auditors. *The role of auditing in public sector governance*. 2006. Disponível em: <<http://www.theiia.org/download.cfm?file=3512>>. Acesso em: 16 de outubro de 2010.

International Monetary Fund. *Code of good practices on fiscal transparency*. 2007. Disponível em: <<http://www.imf.org/external/np/pp/2007/eng/051507c.pdf>>. Acesso em: 08 de novembro de 2010.

JENSEN, Michael C; MECKLING, Willian H. Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*, v.3, n.4, p.305-360, Oct., 1976.

KISSLER, Leo; HEIDEMANN, Francisco G. Governança pública: novo modelo regulatório para as relações entre Estado, Mercado e Sociedade. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v.40, n.3, p.476-99, maio/jun., 2006.

LAVILLE, Christian; DIONNE, Jean. *A construção do saber: manual de metodologia da pesquisa em ciências humanas*. Porto Alegre: Artmed; Belo Horizonte: UFMG, 1999.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. *Fundamentos da metodologia científica*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MARQUES, Maria da Conceição da Costa. Aplicação dos princípios da governança corporativa ao sector público. *Revista de Administração Contemporânea*, Rio de Janeiro, v.11, n.2, p.11-26, abr./jun., 2007.

MATIAS-PEREIRA, José. *Curso de administração pública: foco nas instituições e ações governamentais*. São Paulo: Atlas, 2008.

_____. *Governança no setor público*. São Paulo: Atlas, 2010.

MEIJER, Albert. Understanding modern transparency. *International Review of Administrative Sciences*, v.75, n.255, 2009.

MELLO, Gilmar Ribeiro de. *Governança corporativa no setor público federal brasileiro*. 2006. 119 f. Dissertação (Mestrado em Administração) - Departamento de Contabilidade e Atuária da FEA da Universidade de São Paulo, São Paulo.

MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2005;

Organisation for Economic Co-operation and Development. OECD best practices for budget transparency. *OECD Journal on Budgeting*, v.1, n.3, p.7-14, 2002. Disponível em: <<http://www.oecd.org/dataoecd/13/13/33657560.pdf>>. Acesso em: 16 de outubro de 2010.

_____. *OECD principles of corporate governance*. 2004. Disponível em <http://www.oecd.org/dataoecd/32/18/31557724.pdf>. Acesso em: 22 de novembro de 2010.

_____. *Public sector modernisation: open government*. February, 2005a. Disponível em: <<http://www.oecd.org/dataoecd/1/35/34455306.pdf>>. Acesso em: 11 de outubro de 2010.

_____. *Diretrizes da OCDE sobre governança corporativa para empresas de controle estatal*. 2005b. Disponível em <<http://www.oecd.org/daf/corporateaffairs/soe/guidelines>>. Acesso em: 02 de outubro de 2010.

OLIVER, Richard W. *What is transparency?* New York: McGraw-Hill, 2004.

Office for Public Management Ltd; CIPFA, The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy. The Independent Commission on Good Governance in Public Services. *The good governance standard for public services*. 2004. Disponível em: <<http://www.lfhe.ac.uk/governance/govpublications/goodgov.pdf>>. Acesso em: 16 de outubro de 2010.

PACHECO, Regina Silva. Proposta de reforma do aparelho do Estado no Brasil: novas idéias estão no lugar. In: *Administração pública gerencial: a reforma de 1995: ensaios sobre a reforma administrativa brasileira no limiar do século XXI*. Vera Petrucci e Leticia Schwarz (Org.). Brasília, DF: Universidade de Brasília: ENAP, 1999.

PÉREZ, Carmen Caba; HERNÁNDEZ, Antonio M. López. Latina American public financial reporting: recents and future development. *Public Administration and Development*, 27, p.139-57, 2007.

PINHO, José Antônio Gomes de; SACRAMENTO, Ana Rita Silva. Accountability: já podemos traduzi-la para o português? *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v.43, n.6, p.1343-68, nov./dez. 2009.

PRADO, Otávio. Agências reguladoras e transparência: a disponibilização de informações pela Aneel. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v.40, n.4, p.631-46, jul./ago., 2006.

PRZEWORSKI, Adam. Sobre o desenho do Estado: uma perspectiva agent x principal. In: *Reforma do Estado e administração pública gerencial*. Luiz Carlos Bresser Pereira e Peter Spink (Org.). 4. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2001.

REZENDE, Flávio da Cunha. Desafios gerenciais para a reconfiguração da administração burocrática brasileira. *Sociologias*, Porto Alegre, ano 11, n.21, p.344-65, jan./jun., 2009.

RUA, Maria das Graças. Desafios da administração pública brasileira: governança, autonomia, neutralidade. *Revista do Serviço Público*, Brasília, Ano 48, n.3, set./dez., 1997.

SANTOS, Waldir Jorge Ladeira dos. *Financiamento e investimento da educação nos municípios de Duque de Caxias e de Nova Iguaçu – RJ: avaliação da eficácia, da efetividade e da transparência das políticas públicas*. 2010. Tese (Doutorado em políticas públicas) – Centro de Educação e Humanidades – Faculdade de Educação, Rio de Janeiro, Universidade do Estado do Rio de Janeiro.

SECCHI, Leonardo; Modelos organizacionais e reformas da administração pública. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v.43, n.2, p. 347-69; mar./abr., 2009.

SILVA, Edson Cordeiro da. *Governança corporativa nas empresas: guia prático de orientação para acionistas*. São Paulo: Atlas, 2006.

SILVA, Lino Martins da. *Contabilidade governamental: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SILVEIRA, Alexandre Di Miceli da. *Governança corporativa no Brasil e no mundo: teoria e prática*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

SLOMSKI, Valmor. *Controladoria e governança na gestão pública*. São Paulo: Atlas, 2005.

SLOMSKI, Valmor et al. *Governança corporativa e governança na gestão pública*. São Paulo: Atlas, 2008.

SOUZA, Flávia Cruz de. SIQUEIRA, Jean Francisco. A convergência da nova administração pública para governança pública: uma análise dos artigos internacionais e nacionais publicados entre 2000 e 2006. In: Congresso USP

Controladoria e Contabilidade, 10., 2007, São Paulo. *Controladoria e Contabilidade em prol do desenvolvimento*. Disponível em: <http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos72007/an_resumo.asp?con=1&cod_trabalho=563>. Acesso em: 10 de dezembro de 2009.

THE NETHERLANDS. *Government governance: corporate governance in the public sector, why and how?* Ministry of Finance. Government Audit Policy Directorate (DAR), 2000. Disponível em: <http://www.ecgi.org/codes/documents/public_sector.pdf>. Acesso em: 20 de abril de 2010.

UNITED KINGDOM. *Corporate governance in central government departments: code of good practice*. HM Treasury, 2005. Disponível em: <http://www.ecgi.org/codes/documents/cg_code_hmtreasury_2005.pdf>. Acesso em: 20 de abril de 2010.

VERGARA, Sylvia Constant. *Métodos de pesquisa em administração*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

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

VIGODA-GADOT, E.; MEIRI, S.. New public management values and person-organization fit: a socio-psychological approach and empirical examination among public sector personnel. *Public Administration*, v.86, n.1, p.111-31, 2008.

WORLD BANK. *Governance and development*. Washington, Oxford University Press, 1992.

Yin, Robert K; *Estudo de caso: planejamento e métodos*. 4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.