



Universidade do Estado do Rio de Janeiro

Centro de Ciências Sociais

Faculdade de Administração e Finanças

Marcos José Araújo dos Santos

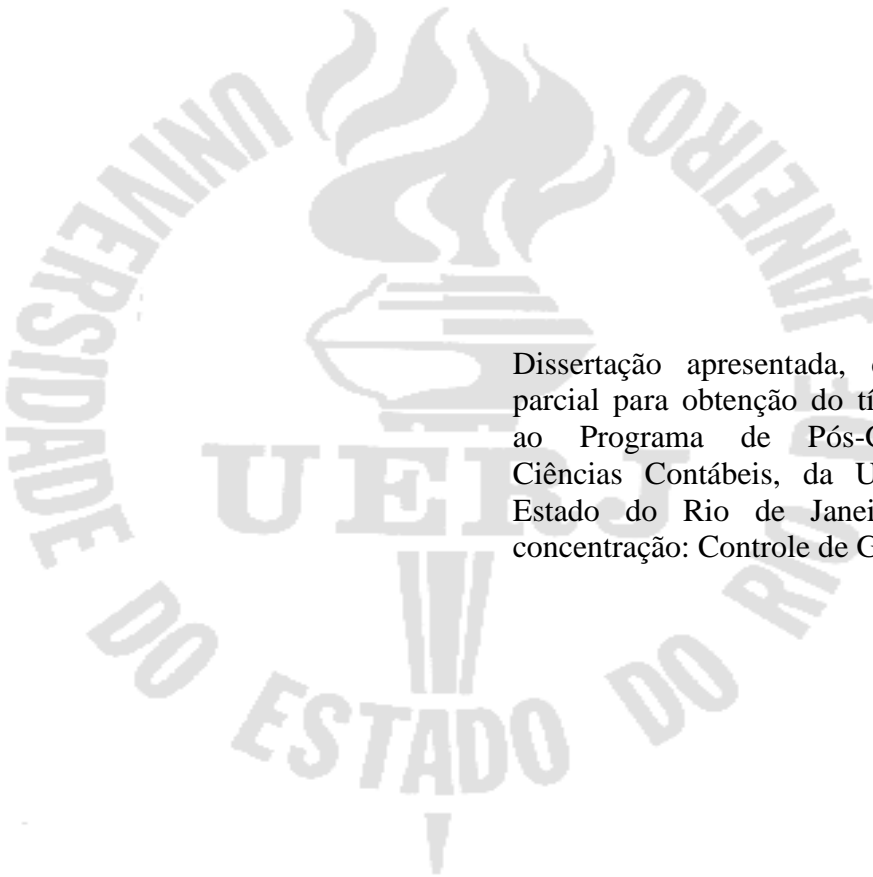
**Evidenciação de princípios de governança nos relatórios de auditoria
elaborados pelo órgão de controle interno da Marinha do Brasil**

Rio de Janeiro

2014

Marcos José Araújo dos Santos

**Evidenciação de princípios de governança nos relatórios de auditoria
elaborados pelo órgão de controle interno da Marinha do Brasil**



Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação 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

2014

CATALOGAÇÃO NA FONTE
UERJ/REDE SIRIUS/BIBLIOTECA CCS/B

S237	<p>Santos, Marcos José Araújo dos. Evidenciação de princípios de governança nos relatórios de auditoria elaborados pelo órgão de controle interno da Marinha do Brasil / Marcos José Araújo dos Santos. – 2014. 95 f.</p> <p>Orientador: Francisco José dos Santos Alves Dissertação (Mestrado): Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Administração e Finanças. Bibliografia: f. 81-88.</p> <p>1. Administração pública – Teses. 2. Auditoria – Teses. 3. Contabilidade gerencial – Teses. I. Alves, Francisco José dos Santos. II. Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de Administração e Finanças. III. Título.</p> <p>CDU 657.6:351</p>
------	--

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

Assinatura

Data

Marcos José Araújo dos Santos

**Evidenciação de princípios de governança nos relatórios de auditoria
elaborados pelo órgão de controle interno da Marinha do Brasil**

Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Faculdade de Administração e Finanças da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Controle de Gestão.

Aprovada em 11 de março de 2014.

Banca Examinadora:

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

Prof. Dr. Waldir Jorge Ladeira dos Santos
Faculdade de Administração e Finanças – UERJ

Prof. Dr. Frederico Antonio Azevedo de Carvalho
Universidade Federal do Rio de Janeiro – UFRJ

Rio de Janeiro

2014

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho aos meus pais, Simões e Neide, pelo amor, atenção e exemplo. Ambos me ensinaram os valores essenciais de um ser humano.

AGRADECIMENTOS

A Deus, por me guiar nesta jornada terrena, proporcionando-me saúde e perseverança para alcançar mais uma importante conquista.

À Marinha do Brasil, instituição em que iniciei minha singradura, em 1995, na Enseada Batista das Neves - Colégio Naval e que me concedeu a oportunidade de continuar o meu aprimoramento acadêmico. Espero brevemente retribuir à instituição aplicando os conhecimentos adquiridos para o aperfeiçoamento da administração pública.

Aos Excelentíssimos Senhores Contra-Almirante (IM) Samy Moustapha - Diretor de Finanças da Marinha e Contra-Almirante (IM) Barreto Rodrigues - Diretor do Centro de Controle Interno da Marinha, bem como as respectivas tripulações pelo apoio prestado para condução e conclusão deste estudo. Destaco aqui as orientações e contribuições dos Comandantes: Marcelo Davis, Erivelton Graciliano, Dilson Portela, Renato Quintal, Ricardo Cunha e Leandro Hermes.

Ao corpo docente e secretaria do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UERJ pelo excelente clima organizacional ao longo desses dois anos.

Ao meu orientador, Prof. Dr. Francisco José dos Santos Alves, pela atenção despendida nas profícuas trocas de ideias e pelo tratamento cordial nos encontros para elaboração desta pesquisa. Ao Prof. Dr. Frederico Carvalho pelas relevantes contribuições a este estudo. Registro aqui a minha satisfação por ter conhecido este notável pesquisador de excelência. À Prof^a. Dra. Andréa Duque pela paciência e ajuda no processo de construção desta dissertação. Ao Prof. Dr. Waldir Ladeira pelas recomendações sugeridas para o aperfeiçoamento da versão final deste estudo.

Aos amigos da turma de 2012 pelos ensinamentos, experiências e momentos divertidos que ficarão eternizados em minha memória. Em especial, ao grupo constituído na disciplina de auditoria com: Erica Velozo, Joelson Fagundes Junior, Leonardo Pinheiro (“força naval amiga” há quase duas décadas) e Mariana Bonfim. À Claudia Reis pela parceria na preparação e apresentação de trabalhos, bem como na elaboração de artigos científicos. Ao Jefferson Siqueira pela forma solidária no tratamento dos seus pares acadêmicos. Acredito que o mundo seria bem melhor se tivéssemos pessoas tão humanas quanto ele.

À Bruna Lessa que, pacientemente, esperou e soube entender a importância desta conquista, proporcionando-me a tranquilidade necessária para concluir o mestrado. Obrigado pelo amor, carinho, companhia e torcida.

Por fim, à família Santos pelo apoio incondicional. Em especial, aos meus pais e irmãos (Simões, Neide, Renato e Suelen) que constituem os pilares em que finquei o meu porto seguro.

Comece fazendo o que é necessário, depois o que é possível, e de repente você estará fazendo o impossível.

São Francisco de Assis

RESUMO

SANTOS, Marcos José Araújo dos. *Evidenciação de princípios de governança nos relatórios de auditoria elaborados pelo órgão de controle interno da Marinha do Brasil*, 2014. 95 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2014.

O controle interno está associado ao contexto da governança das organizações. Na administração pública brasileira, compete aos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário a manutenção de um sistema de controle interno integrado, conforme previsto na Constituição Federal. Os aspectos relacionados à governança são contemplados na Teoria da Agência, em que a relação entre principal e agente é marcada pela assimetria de informações e pelos conflitos de interesse. O objetivo deste estudo é investigar a evidenciação de princípios de governança nos relatórios de auditoria elaborados pelo órgão de controle interno da Marinha do Brasil. Trata-se de pesquisa descritiva, documental e *ex post facto*, conduzida pelo método de estudo de caso no Centro de Controle Interno da Marinha (CCIMAR). Devido à quantidade de material disponibilizado pelo órgão, o estudo foi limitado à investigação dos relatórios de auditoria de avaliação da gestão de 2012, tendo as unidades auditadas sido previamente selecionadas pelo Tribunal de Contas da União (TCU). Em 2012, o CCIMAR produziu seis relatórios de auditoria de avaliação da gestão, representando, portanto, a amostra de conveniência desta pesquisa. Para orientar a investigação, definiu-se um quadro de referência contemplando e integrando os princípios de governança abordados pelos seguintes estudos: *Cadbury Committee* (1992); *Nolan Committee* (1995); Ministério das Finanças da Holanda – Timmers (2000); IFAC (2001); ANAO (2003); OECD (2004); e IBGC (2009). Os princípios finalmente selecionados para investigação foram *Accountability*, Equidade, Integridade e Transparência, associados, respectivamente, às palavras-chave “prestação (ões) de contas / prestar contas”, “tratamento justo”, “confiabilidade / fidedignidade das informações / dos dados” e “disponibilidade / divulgação das informações / dos dados”, definidas pelos contextos dos significados destacados no quadro de referência. Sendo assim, os princípios e as palavras-chave formaram o referencial de análise para investigar os relatórios de auditoria e receberam tratamento quanti-qualitativo. Após exame das ocorrências dos princípios e das palavras-chave nos relatórios compulsados, os resultados indicaram que: (1) o princípio da *Accountability* estava associado ao cumprimento de prazos e formalidades legais requeridas nos processos de prestação de contas públicas; (2) o princípio da Equidade foi evidenciado, essencialmente, na perspectiva interna das unidades auditadas, sendo percebido nas recomendações que contemplavam a atuação mais consistente e efetiva dos respectivos conselhos de gestão no gerenciamento das organizações; (3) o princípio da Integridade foi abordado nos relatórios tanto como atributo pessoal (“integridade moral”) dos agentes públicos, quanto como característica necessária das informações reportadas nos documentos emitidos pelos órgãos públicos; e (4) a Transparência foi mencionada como o princípio que proporciona a diminuição da assimetria informacional entre os *stakeholders*, permitindo que tenham acesso às informações relevantes, tais como a aplicação dos recursos públicos destinados às organizações da Marinha do Brasil.

Palavras-chave: Controle interno. Princípios de governança. Relatório de auditoria. Controle de gestão – Marinha do Brasil.

ABSTRACT

SANTOS, Marcos José Araújo dos. *Evidenciation of governance principles in the audit reports produced by internal control organ of Brazilian Navy*, 2014. 95 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2014.

Internal control is associated to organizational governance. In the Brazilian public administration, it is incumbent upon Executive, Legislative and Judiciary to maintain a system of integrated internal control, as stated in the Federal Constitution. Control issues relating to governance are grounded in Agency Theory, whereby the relationship between principal and agent is marked by asymmetric information and interest conflicts. This study aims to investigate whether governance principles are disclosed in the audit reports prepared by the Brazilian Navy internal control agency. This is a descriptive, documentary and *ex post facto* research, supported by the case study method in CCIMAR, the Brazilian Navy Internal Control Center. Due to the amount of material available at CCIMAR, data collection has been limited to the examination of audit reports relating to managerial assessment as of 2012; audited units were previously selected by the National Audit Court (TCU). In 2012, CCIMAR has produced six audit reports on managerial assessment, representing the empirical evidence to be treated in the present research. In order to guide the investigation, a reference framework was created that synthesized governance principles recurrent in the following studies: Cadbury Committee (1992); Nolan Committee (1995); The Netherlands Ministry of Finance–Timmers (2000); IFAC (2001); ANAO (2003); OECD (2004); and IBGC (2009). Four principles were selected to be investigated, namely Accountability, Fairness, Integrity and Transparency, which were associated, respectively, to the keywords “accounts presentation”, “fair treatment”, “trustworthiness of information / data” and “availability / disclosure of information / data”, defined according to the contexts of meanings appearing in the reference framework. Those principles and keywords were taken to characterize the audit reports and were then treated via a quanti-qualitative approach. Upon checking occurrences of principles and keywords in sampled reports, findings indicated that: (1) the Accountability principle was associated to meeting deadlines and legal formalities for public accounts presentation; (2) the Fairness principle was evidenced, essentially, in the internal perspective of audited units, being perceived in recommendations contemplating the more consistent and effective acting of administration boards; (3) Integrity emerged in reports as a personal attribute (“moral integrity”) of public agents as well as a necessary characteristic of information reported in the documents issued by public bodies; and (4) Transparency was mentioned as the principle helping decrease informational asymmetry between stakeholders, allowing them access to relevant information, e. g. the use of public resources for Brazilian Navy organizations.

Keywords: Internal control. Governance principles. Audit reports. Management control – Brazilian Navy

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1	- Cadeia principal-agente no município.....	19
Quadro 1	- Conceitos de controle interno.....	21
Quadro 2	- Classificação das auditorias em um sistema de controle interno.....	24
Quadro 3	- Atributos do relatório de auditoria.....	26
Quadro 4	- Concepções de governança.....	28
Quadro 5	- Comitês e instituições difusoras dos princípios de governança.....	36
Quadro 6	- Princípios da vida pública.....	38
Figura 2	- Diagrama triangular da governança governamental.....	39
Quadro 7	- Princípios de governança do setor público – ANAO.....	42
Figura 3	- A estrutura de governança do setor público.....	43
Quadro 8	- Princípios básicos de governança corporativa – IBGC.....	46
Quadro 9	- Compilação dos estudos de governança.....	47
Figura 4	- Avaliação da gestão na visão da MB.....	51
Quadro 10	- Quadro de referência.....	53
Quadro 11	- Proposta de referencial de análise.....	54
Quadro 12	- Atribuições dos órgãos do SCIMB.....	58
Figura 5	- Estrutura organizacional do CCIMAR.....	60
Quadro 13	- Tipos de auditoria conduzidos pelo CCIMAR.....	61
Figura 6	- Principais relações de agência existentes dentro da maioria das OM.....	63
Tabela 1	- Ocorrências explícitas dos princípios de governança.....	66
Tabela 2	- Ocorrências das palavras-chave associadas aos princípios.....	67

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AGU	Advocacia-Geral da União
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
ALCESTE	Analyse Lexicale par Contexte d'un Ensemble de Segment de Texte
ANAO	Australian National Audit Office
Audibra	Instituto dos Auditores Internos do Brasil
CCIMAR	Centro de Controle Interno da Marinha
CCI-MD	Conselho de Controle Interno do Ministério da Defesa
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CGU	Controladoria-Geral da União
CISET	Secretaria de Controle Interno
CISET-MD	Secretaria de Controle Interno do Ministério da Defesa
CM	Comando da Marinha
COFAMAR	Conselho Financeiro e Administrativo da Marinha
COPIMED	Conta de Pagamentos Imediatos
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
DANFE	Documento Auxiliar de Nota Fiscal Eletrônica
DCoM	Diretoria de Contas da Marinha
DFM	Diretoria de Finanças da Marinha
DGOM	Diretoria de Gestão Orçamentária da Marinha
ENAP	Escola Nacional de Administração Pública
IBGC	Instituto Brasileiro de Governança Corporativa
IFAC	International Federation of Accountants
IIA	The Institute of Internal Auditors
INTOSAI	International Organization of Supreme Audit Institutions
IRAMUTEQ	Interface de R pour les Analyses Multidimensionnelles de Textes et de Questionnaires
MACAUD	Manual de Constatações de Auditoria
MB	Marinha do Brasil
MD	Ministério da Defesa
MF	Ministério da Fazenda

MPOG	Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão
NBCASP	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
NF-e	Nota Fiscal Eletrônica
NPM	New Public Management
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
OGSA	Ordenança Geral para o Serviço da Armada
OM	Organização Militar
PACI	Parecer de Análise de Contas Inicial
PSC	Public Sector Committee
QFN	Quitação com a Fazenda Nacional
RDM	Regulamento Disciplinar para a Marinha
SAMA	Serviço de Auditoria da Marinha
SCIMB	Sistema de Controle Interno da Marinha do Brasil
SCIPEF	Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal
SFCI	Secretaria Federal de Controle Interno
SGM	Secretaria-Geral da Marinha
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal
SIASG	Sistema Integrado de Administração de Serviços Gerais
SOX	Lei Sarbanes-Oxley
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TCE	Tribunal de Contas do Estado
TCM	Tribunal de Contas do Município
TCU	Tribunal de Contas da União
TMS	Tema de Maior Significância
UJ	Unidade Jurisdicionada

SUMÁRIO

	INTRODUÇÃO	14
1	REFERENCIAL TEÓRICO	17
1.1	Teoria da Agência	17
1.2	Controle interno	20
1.3	Governança	26
1.3.1	<u>Governança pública</u>	28
1.3.1.1	Modelos de administração pública.....	28
1.3.1.2	Aspectos conceituais de governança pública.....	30
1.3.2	<u>Governança do setor público</u>	32
1.3.3	<u>Governança corporativa pública</u>	33
1.3.4	<u>Princípios aplicados à governança</u>	35
1.3.4.1	<i>Cadbury Committee</i>	37
1.3.4.2	<i>Nolan Committee</i>	38
1.3.4.3	Governança governamental.....	39
1.3.4.4	Estudo 13 – IFAC.....	40
1.3.4.5	Guia de melhores práticas de governança do setor público do ANAO.....	42
1.3.4.6	Princípios da OECD.....	44
1.3.4.7	Código das melhores práticas de governança corporativa do IBGC.....	45
1.3.4.8	Síntese dos estudos de governança.....	46
2	METODOLOGIA	48
2.1	Classificação da pesquisa	48
2.2	Coleta de dados e amostra	49
2.3	Tratamento dos dados: proposta de um referencial de análise	52
3	DESCRIÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	56
3.1	Contextualização do caso	56
3.1.1	<u>Panorama geral do controle interno na MB</u>	57
3.1.2	<u>O Centro de Controle Interno da Marinha</u>	59
3.1.3	<u>Relações de agência nas organizações militares</u>	63
3.2	Resultados da investigação dos relatórios de auditoria	64
3.2.1	<u>Princípio da <i>Accountability</i></u>	67

3.2.2	<u>Princípio da Equidade</u>	69
3.2.3	<u>Princípio da Integridade</u>	71
3.2.4	<u>Princípio da Transparência</u>	74
	CONSIDERAÇÕES FINAIS	77
	REFERÊNCIAS	81
	ANEXO A – Componentes do controle interno (extrato do COSO - 2013).....	89
	ANEXO B – Estrutura síntese dos Relatórios de Auditoria de Avaliação da Gestão (2012).....	91
	ANEXO C – Decisão Normativa TCU nº 117/2011.....	92
	ANEXO D – Modelo de Parecer de Análise de Contas Inicial (PACI).....	95

INTRODUÇÃO

No Brasil, as normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal foram instituídas pela Lei nº 4.320/1964, que apresentou o conceito de orçamento-programa como instrumento de viabilização do planejamento governamental. Essa sistemática de planejamento organizada por programas, projetos e atividades deu origem à criação de controles administrativos planejados, determinando, assim, a introdução dos conceitos de controle externo e interno no serviço público.

A Constituição Federal brasileira de 1988 estabeleceu que o controle externo da União e dos órgãos da administração direta e indireta deve ser conduzido pelo Congresso Nacional. Logo, compete aos representantes da sociedade a fiscalização contábil, financeira e orçamentária dos órgãos federais públicos. Essa fiscalização é realizada com a devida assessoria do Tribunal de Contas da União (TCU). De forma análoga, os controles externos dos municípios brasileiros são exercidos pelos Poderes Legislativos locais, contando com o auxílio dos Tribunais de Contas dos Estados (TCE) e dos Municípios (TCM).

O controle interno está associado ao contexto da governança das organizações. Na administração pública brasileira, compete aos três Poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário) a manutenção de um sistema de controle interno integrado, conforme previsão constitucional.

No mundo corporativo, a importância do controle interno ganhou maior notoriedade a partir de 2002, com a promulgação da Lei *Sarbanes-Oxley* (SOX) nos Estados Unidos. A SOX foi elaborada por conta de sucessivos escândalos corporativos naquele país envolvendo fraudes contábeis, evidenciando a fragilidade dos controles internos das organizações e das auditorias realizadas. A partir da SOX, as boas práticas de governança passaram a ser determinantes para as empresas atuantes nos mercados financeiros globais.

A governança na área pública brasileira é uma temática pouco explorada na prática e academicamente quando comparada a ênfase atribuída à esfera corporativa. Atualmente, a crescente implementação de mecanismos de controle social das ações governamentais acionaram o despertar de um maior desenvolvimento desse tema. Um exemplo foi a publicação da Lei nº 12.527/2011 (Lei de Acesso à Informação), regulamentando a garantia constitucional do acesso às informações públicas pela sociedade, favorecendo as questões relacionadas à transparência. Independente das limitações e da qualidade das informações

prestadas pelos órgãos públicos, que certamente precisam ser aperfeiçoadas, o dispositivo legal representa um marco do desenvolvimento da governança no setor público brasileiro.

Seja no viés público ou privado, os aspectos relacionados à governança são alicerçados pela Teoria da Agência. A relação entre o principal (proprietário) e o agente (administrador) abordada pela teoria é marcada pela assimetria de informações, em que o agente escolhido pelo principal nem sempre atua de forma a maximizar os benefícios daquele que o contratou, ou seja, o agente pode apresentar uma conduta que venha a priorizar os próprios anseios em detrimento das expectativas do principal. Essa conduta de atuar em benefício próprio é facilitada pelos elementos informacionais disponíveis ao agente que por vezes o principal não tem acesso.

Nesse contexto, a pesquisa aborda se os princípios de governança estão sendo evidenciados nos relatórios de auditoria produzidos pelo órgão de controle interno da Marinha do Brasil (MB). Entendem-se como princípios de governança aqueles mencionados pelos principais comitês e instituições que tenham interesse no tema governança. Sendo assim, formulou-se o seguinte problema de pesquisa: **os princípios de governança são evidenciados nos relatórios de auditoria elaborados pelo órgão de controle interno da Marinha do Brasil?**

Dessa forma, a relevância do estudo reside em contribuir para o desenvolvimento do tema governança nos órgãos públicos, corroborando os anseios de uma sociedade cada vez mais participativa no controle das ações governamentais. Ressalta-se ainda que a governança no setor público já foi analisada e explorada como tema de maior significância (TMS) pelo TCU¹.

OBJETIVO GERAL

- Investigar a evidenciação de princípios de governança nos relatórios de auditoria elaborados pelo órgão de controle interno da Marinha do Brasil.

¹ Informação disponível no relatório de levantamento sobre as estruturas de governança dos Órgãos e Unidades de Controle Interno dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário (TC 025.818/2008-4). Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc%5CAcord%5C20090521%5C025-818-2008-4-AUD-WDO.rtf>>. Acesso em: 20 jun. 2013.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Identificar os princípios de governança aplicáveis ao setor público.
- Definir as relações de agência existentes no âmbito das organizações da Marinha do Brasil.
- Especificar os princípios de governança abordados nos relatórios de auditoria elaborados pelo órgão de controle interno da Marinha do Brasil.

A dissertação é composta por quatro seções, além desta introdução que apresenta o problema de pesquisa e os objetivos pretendidos. O referencial teórico é abordado na primeira seção e versa sobre os três eixos norteadores do estudo: a Teoria da Agência; o controle interno e a governança. Devido aos diferentes conceitos existentes para o termo governança, mostrou-se relevante ressaltar as seguintes perspectivas: governança pública; governança do setor público; e governança corporativa. A seção encerra descrevendo os princípios de governança disseminados pelos comitês e instituições recorrentes na literatura. A metodologia é apresentada na segunda seção, com o detalhamento da pesquisa para a consecução dos objetivos definidos e a elaboração de um referencial de análise. A descrição e discussão dos resultados são abordadas na terceira seção. A última seção apresenta as considerações finais, contemplando algumas recomendações para o órgão de controle interno da MB e sugestões de pesquisas futuras. As referências são mencionadas ao final da dissertação.

1 REFERENCIAL TEÓRICO

Esta seção aborda as concepções teóricas dos termos centrais da pesquisa: a Teoria da Agência; o controle interno e a governança. Ressalta-se que os conceitos da expressão governança sofrem influência de contextos culturais e organizacionais, sendo abordados por diferentes dimensões que serão exploradas no decorrer desta seção.

1.1 Teoria da Agência

Os modelos de negócios existentes na era pré-industrial eram genuinamente familiares e os proprietários dos estabelecimentos conseguiam gerenciar as transações administrativas envolvidas nas atividades mercantis. Com o advento da revolução industrial no século XIX e a crescente complexidade de um mundo cada vez mais globalizado, essa realidade passou a ter uma conotação diferente. Percebeu-se que alguns empresários não conseguiriam gerenciar e controlar os negócios pessoalmente, surgindo a necessidade de se contratar agentes administradores para atuar de acordo com os interesses dos respectivos empresários. Criou-se, assim, uma relação de agência entre os proprietários e os administradores.

Na esfera pública, essa relação revela-se com contornos mais acentuados, uma vez que as políticas públicas elaboradas pelos representantes do povo deveriam atender a parcela significativa da sociedade que contribui regularmente com o pagamento de impostos e taxas. Ao eleger os representantes, a sociedade espera que os anseios sejam atendidos e materializados através da prestação de serviços públicos adequados e satisfatórios. Logo, a relação evidenciada no setor público é entre o ator principal (a sociedade) e o governo em todas as suas esferas: municipal, estadual e federal.

Nos contextos apresentados, privado e público, destaca-se a Teoria da Agência, envolvendo basicamente duas partes de um contrato: o principal e o agente. Ressalta-se que ambas as partes podem ser compostas por um ou mais atores. De acordo com Jensen e Meckling (1976, p. 308), a relação de agência é definida como “[...] um contrato em que uma ou mais pessoas (o(s) principal(is)) contrata(m) outra pessoa (o agente) para desempenhar algum serviço em favor do principal, envolvendo a delegação de algum poder de tomada de decisão ao agente”. Uma vez estabelecida a relação e a consequente segregação entre a

propriedade e o controle administrativo das organizações, surgem os problemas ou conflitos de agência entre o principal e o agente.

A associação entre a Teoria da Agência e os conflitos decorrentes dessa relação é elucidada por Rozo (2003, p. 23):

A teoria da agência trata de problemas resultantes dos conflitos de interesse que emergem numa relação de contrato, formal ou informal, quando as partes contratantes possuem informação assimétrica ou há presença de interesse. O principal objetivo dessa teoria é explicar como as partes contratantes efetuam seus contratos de forma a minimizar os custos associados aos problemas de informação assimétrica e incerteza.

Em relação às questões de conflitos de interesse, Jensen e Meckling (1976, p. 308) afirmam que “se ambas as partes do relacionamento são maximizadoras de utilidade, existe uma boa razão para acreditar que o agente nem sempre agirá de acordo com os melhores interesses do principal”. Kayo e Famá (1997, p. 2) alertam que “a suposição de que o administrador deva agir sempre em benefício do proprietário é simplista e esconde vieses de comportamento do administrador que podem prejudicar a empresa”. Ambas as visões apresentadas estão contextualizadas no problema de assimetria informacional² entre o principal e o agente.

No Brasil, especificamente no âmbito do Poder Executivo federal, elaborou-se a Lei nº 12.813/2013 que dispõe sobre o conflito de interesses no exercício de cargos e empregos públicos. De acordo com o respectivo dispositivo legal, o conflito de interesses representa “a situação gerada pelo confronto entre interesses públicos e privados, que possa comprometer o interesse coletivo ou influenciar, de maneira imprópria, o desempenho da função pública” (BRASIL, 2013). O confronto mencionado decorre da assimetria informacional entre os agentes públicos e os cidadãos, uma vez que os agentes, principalmente os que ocupam cargos e empregos vinculados à alta administração pública, são detentores de informações privilegiadas³.

Slomski (2011, p. 33), ao abordar as relações de agência na administração pública, assevera que “não é possível monitorar todas as ações dos servidores públicos, pois o agente (gestor eleito) possui muito mais informação sobre a entidade que dirige do que o principal (cidadão)”. Partindo dessa premissa, os cidadãos não possuem condições de aferir se o gestor está fazendo a melhor (ou a devida) aplicação dos recursos públicos arrecadados.

² Assimetria informacional é a situação na qual os gestores (agentes) dispõem de informações privilegiadas a respeito das perspectivas das entidades nas quais trabalham, de modo que aqueles que os contrataram (principais) ficam sem essa prerrogativa devido à ausência na gestão dessas entidades (SLOMSKI et al., 2008).

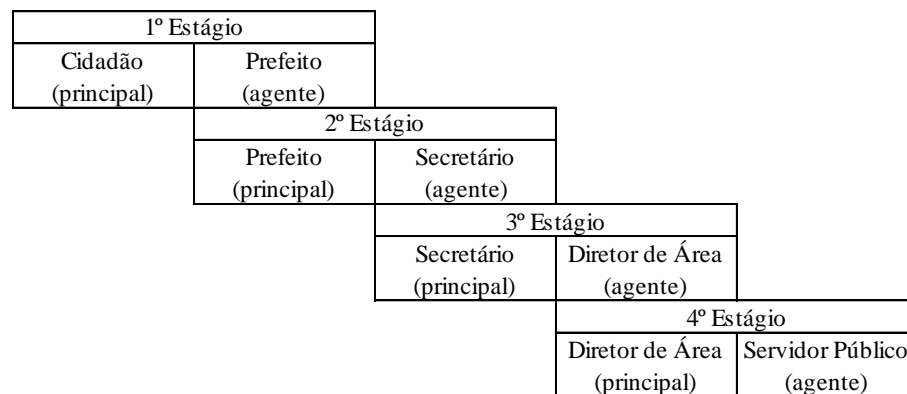
³ De acordo com a Lei nº 12.813/2013, informação privilegiada é aquela “que diz respeito a assuntos sigilosos ou aquela relevante ao processo de decisão no âmbito do Poder Executivo federal que tenha repercussão econômica ou financeira e que não seja de amplo conhecimento público”.

Przeworski (2006) relata que a relação entre cidadãos e políticos eleitos se reveste de uma peculiaridade especial, sem paralelo no setor privado. De acordo com o autor, apesar dos cidadãos deterem a soberania atuando como atores principais da relação, competem aos agentes (políticos) decidirem as regras que os principais (sociedade) devem obedecer. Essa situação ocorre em virtude do poder de coerção do Estado que é governado pelos representantes eleitos.

Nesse contexto, Paes de Paula (2005, p. 36) afirma que “os teóricos defendem a ação governamental através de instrumentos de regulação, fiscalização e controle que garantam a transparência e distribuição das informações”, minimizando, assim, a questão de assimetria entre as partes envolvidas.

A assimetria informacional pode ocorrer tanto no âmbito interno de uma organização quanto no externo. A Figura 1 demonstra as relações de agência (cadeia principal-agente) de uma administração municipal:

Figura 1 – Cadeia principal-agente no município



Fonte: SLOMSKI, 2011, p. 33.

Observa-se, na Figura 1, que a relação de agência evidenciada no primeiro estágio está relacionada ao âmbito externo da administração municipal, ao passo que as demais relações ocorrem internamente. Os exemplos de relações ilustrados no modelo municipal podem ser adaptados para realidades distintas como a iniciativa privada e outros órgãos públicos (federais e estaduais).

Ainda na perspectiva da assimetria informacional, Hendriksen e Van Breda (1999) anunciam dois problemas que intensificam os conflitos de agência: o risco moral (*moral hazard*) e a seleção adversa (*adverse selection*). De acordo com Albanez (2008, p. 10), o risco moral está ligado a “[...] possibilidade de comportamento oportunista do agente depois de firmado um contrato”, uma vez que ele pode se beneficiar das lacunas provenientes da relação contratual com o principal. Já o problema de seleção adversa deriva da “[...] impossibilidade

do principal identificar completamente, num momento pré-contratual, os riscos associados a uma transação e a verdadeira intenção do agente, devido à assimetria de informações existente”.

Visando mitigar os problemas decorrentes dos conflitos de interesse e da assimetria informacional, as organizações públicas e privadas buscam a utilização de boas práticas de controle interno e governança. Tais eixos temáticos são abordados, respectivamente, nas subseções a seguir.

1.2 Controle interno

O controle interno é uma premissa básica a ser considerada em qualquer tipo de entidade, seja ela pública ou privada, uma vez que não é possível administrar de maneira adequada e satisfatória aquilo que não se controla. Por não dar a devida importância ao controle interno, renomadas organizações americanas faliram, protagonizando uma série de escândalos corporativos associados às fraudes contábeis e financeiras. Diante do ocorrido, os Estados Unidos promulgaram, em 2002, a Lei *Sarbanes-Oxley* (SOX), exigindo das empresas participantes do mercado acionário americano requisitos mínimos diretamente associados ao fortalecimento dos controles internos das organizações.

Attie (2011, p. 191) ressalta que “a importância do controle interno fica patente a partir do momento em que se torna impossível conceber uma empresa que não disponha de controles que possam garantir a continuidade do fluxo de operações e informações proposto”. Devido a sua importância, o controle interno deve permear todos os níveis de uma estrutura organizacional, subsidiando os processos de tomada de decisão.

Entre os resultados da atuação consistente de um controle interno, exemplifica-se a divulgação de informações contábeis e financeiras. Na área pública, a sociedade deseja saber se os recursos públicos estão sendo devidamente aplicados no atendimento das necessidades sociais. No setor privado, os investidores esperam que os recursos cedidos para o desenvolvimento das empresas retornem futuramente na forma de lucro. O ponto de convergência dessas duas áreas (pública e privada) é a demanda crescente por informações fidedignas, implicando na qualidade e importância de uma adequada estrutura de controle interno.

Os conceitos de controle interno são vinculados a objetivos e finalidades que propiciam melhorias no processo de gestão organizacional. O Quadro 1 apresenta as conceituações recorrentes na literatura.

Quadro 1 – Conceitos de controle interno

Órgão / autor, ano	Conceito de controle interno
<i>American Institute of Certified Public Accountants</i> (AICPA, 1949 apud ATTIE, 2011)	Compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas, adotados pela empresa, para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração.
Almeida, 2010	O conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa.
Castro, 2011	O conjunto de métodos e procedimentos adotados pela entidade, para salvaguardar os atos praticados pelo gestor e o patrimônio sob a sua responsabilidade, conferindo a fidedignidade aos dados contábeis e segurança às informações deles decorrentes.
<i>Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission</i> (COSO), 1994	Um processo operado pelo conselho de administração, pela administração e outras pessoas, projetado para fornecer segurança razoável quanto à consecução de objetivos nas seguintes categorias: (i) eficácia e eficiência das operações; (ii) confiabilidade dos relatórios financeiros; (iii) conformidade com as leis e regulamentos aplicáveis.
COSO, 2013	Um processo conduzido pela estrutura de governança, administração e outros profissionais da entidade, e desenvolvido para proporcionar segurança razoável com respeito à realização dos objetivos relacionados a operações, divulgação e conformidade.
Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público 16.8 (NBCASP 16.8), 2008	O conjunto de recursos, métodos, procedimentos e processos adotados pela entidade do setor público, com a finalidade de: (i) salvaguardar os ativos e assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais; (ii) dar conformidade ao registro contábil em relação ao ato correspondente; (iii) propiciar a obtenção de informação oportuna e adequada; (iv) estimular adesão às normas e às diretrizes fixadas; (v) contribuir para a promoção da eficiência operacional da entidade; (vi) auxiliar na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações.
<i>International Organization of Supreme Audit Institutions</i> (INTOSAI), 2004	É um processo integrado efetuado pela direção e corpo de funcionários, e é estruturado para enfrentar os riscos e fornecer razoável segurança de que na consecução da missão da entidade os seguintes objetivos gerais serão alcançados: (i) Execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações; (ii) cumprimento das obrigações de <i>accountability</i> ; (iii) cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis; (iv) salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e dano.

Fontes: AICPA (1949 apud ATTIE, 2011); ALMEIDA, 2010; CASTRO, 2011; COSO, 1994, 2013; CFC, 2008; INTOSAI, 2004.

Independentemente do viés público ou privado, os conceitos de controle interno são associados a processos, métodos e procedimentos que devem funcionar de forma integrada. Pressupostos como conformidade, eficiência, eficácia, economicidade e fidedignidade dos dados contábeis são abordados no Quadro 1 e estão vinculados aos princípios de governança.

De acordo com o COSO (1994, 2013), o controle interno é composto por cinco componentes integrados: ambiente de controle; avaliação de riscos; atividades de controle; informação e comunicação; e monitoramento. Os componentes elencados são detalhados no

Anexo A desta pesquisa, contemplando a atual perspectiva do COSO (2013), que não difere, em linhas gerais, da proposta conceitual apresentada pelo comitê em 1994.

O controle interno é classificado em três categorias: (i) operacional, (ii) contábil e (iii) normativa. A operacional está vinculada às ações que permitem alcançar os objetivos da organização. A contábil enfatiza o controle como meio para se obter a fidedignidade e autenticidade dos registros e das demonstrações contábeis. A classificação normativa é associada ao cumprimento das regulamentações vigentes. (NBCASP 16.8, 2008). Diante dos conceitos e classificações apresentadas, o controle interno pode ser entendido sob a perspectiva de um sistema. Segundo Anthony e Govindarajan (2008, p. 5-6):

Um sistema é uma forma predeterminada e normalmente repetitiva de realizar uma atividade ou um conjunto de atividades. Os sistemas são caracterizados por uma série de etapas mais ou menos periódicas, coordenadas e recorrentes, que têm como finalidade realizar um propósito especificado.

A definição de sistema está intrinsecamente relacionada à condução das atividades desenvolvidas pelos controles internos das organizações, como, por exemplo, a realização de auditorias internas. De acordo com Castro (2011, p. 318), “como a atuação do controle foi ultrapassando as fronteiras das técnicas de contabilidade ou auditoria, houve necessidade da adoção de nomenclatura mais abrangente que definisse melhor essa nova realidade”. A nomenclatura mais apropriada no entendimento do autor é “Sistema de Controle Interno”.

A importância do sistema de controle interno dentro da administração pública encontra respaldo na Constituição Federal brasileira, mais precisamente no artigo 74:

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, **sistema de controle interno** com a finalidade de:
I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União; II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado; III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União; IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional. (BRASIL, 1988, grifo nosso).

Ainda focando o setor público brasileiro, o sistema de controle interno integra um dos quatro sistemas do ciclo de gestão do Poder Executivo federal⁴, sendo a Secretaria Federal de Controle Interno (SFCI), vinculada à Controladoria-Geral da União (CGU), o órgão central

⁴ O ciclo de gestão do Poder Executivo federal, por determinação da Lei nº 10.180, de 6/2/2001, organiza-se em quatro grandes sistemas: a) Planejamento e Orçamento Federal, sob a responsabilidade do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG); b) Sistema de Administração Financeira, a cargo da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) / Ministério da Fazenda (MF); c) Sistema de Contabilidade Federal, igualmente vinculado à STN / MF; e Sistema de Controle Interno, cujo órgão central é a Secretaria Federal de Controle Interno, vinculada à Controladoria-Geral da União (TORRES, 2012, p. 285).

desse sistema (TORRES, 2012). Referente à CGU, a Lei nº 10.683/2003 elenca as atribuições do órgão no âmbito do Poder Executivo:

Art. 17. À Controladoria-Geral da União compete assistir direta e imediatamente ao Presidente da República no desempenho de suas atribuições quanto aos assuntos e providências que, no âmbito do Poder Executivo, sejam atinentes à defesa do patrimônio público, ao **controle interno**, à **auditoria pública**, à correição, à **prevenção e ao combate à corrupção**, às atividades de ouvidoria e ao incremento da transparência da gestão no âmbito da administração pública federal. (BRASIL, 2003, grifo nosso).

Sendo a corrupção uma das mazelas a ser combatida pelos sistemas de controle interno de qualquer instituição, Torres (2012) afirma que é um equívoco associar a corrupção somente à área pública governamental. A diferença existente é que no setor público tudo é feito para dar maior divulgação possível aos casos de corrupção descobertos. Já no setor privado, os casos são tratados discretamente, uma vez que o problema impacta a credibilidade das organizações, depondo contra os administradores das entidades envolvidas. Sendo assim, dependendo do porte da organização, um escândalo de corrupção pode vir a afetar o mercado financeiro de um país.

Além da corrupção, os problemas de desvios de verbas, fraudes, irregularidades e discrepâncias nas organizações, normalmente, são coibidos por meio de sistemas de controle interno. Dentre as ferramentas auxiliares utilizadas para mitigar os problemas ilustrados, destaca-se a auditoria. Na visão de Araújo, I. (2008, p. 14), “a auditoria é, simplesmente, a comparação imparcial entre o fato concreto e o desejado, com o intuito de expressar uma opinião ou de emitir comentários, materializados em relatórios de auditoria”. A auditoria quanto à forma de realização é classificada em interna e externa⁵ (ARAÚJO, I., 2008).

Considerando uma perspectiva intraorganizacional, a auditoria interna tem o objetivo de verificar se os controles internos estão funcionando conforme as expectativas estabelecidas pela organização (CASTRO, 2011; PEREZ JUNIOR et al., 2011). Infere-se que o risco corrido por uma entidade auditada é associado à confiabilidade atribuída aos controles internos. Especificamente com relação à auditoria interna, o Instituto dos Auditores Internos do Brasil (Audibra) afiliado ao *The Institute of Internal Auditors* (IIA) define que:

Auditoria interna é uma atividade independente e objetiva que presta serviços de avaliação (*assurance*) e de consultoria e tem como objetivo adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. A auditoria auxilia a organização a alcançar seus objetivos adotando uma abordagem sistemática e disciplinada para a avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gestão de riscos, de **controle** e de **governança corporativa** (AUDIBRA, 2006, p. xxv, grifo nosso).

⁵ Auditoria externa - é a auditoria realizada por profissionais qualificados, que não são empregados da administração auditada, com o objetivo precípua de emitir uma opinião independente, com base em normas técnicas, sobre a adequação ou não das demonstrações contábeis (ARAÚJO, 2008, p. 22).

Evidencia-se na conceituação do Audibra que a auditoria interna pode auxiliar a melhoria dos processos de controle e governança de uma organização. Nesse sentido, Trisciuzzi (2009) elaborou uma pesquisa para a obtenção e análise de dados que comprovassem a melhoria dos controles internos de uma empresa do segmento industrial da cidade do Rio de Janeiro por meio da criação de uma área de auditoria interna. Os resultados obtidos no estudo foram satisfatórios e comprovaram o aperfeiçoamento dos controles da empresa, refletindo nos resultados (performance) da organização. Logo, considerando a definição proposta pelo Audibra e a pesquisa de Trisciuzzi (2009), verifica-se um inter-relacionamento entre a condução das atividades de auditoria interna, os controles internos e a governança das organizações.

A atividade de auditoria exige conhecimentos multidisciplinares e conta com a colaboração de profissionais de áreas distintas. Devido a esse caráter multidisciplinar e visando estruturar os trabalhos do auditor, as auditorias são classificadas da seguinte forma: (i) auditoria de gestão; (ii) auditoria de acompanhamento da gestão; (iii) auditoria contábil; (iv) auditoria operacional ou de desempenho; e (v) auditoria especial. (CASTRO, 2011).

O Quadro 2 descreve os tipos de auditoria defendidos por Castro (2011) no contexto de um sistema de controle interno.

Quadro 2 – Classificação das auditorias em um sistema de controle interno

Tipos de auditoria	Descrição
Auditoria de gestão	Tem por objetivo emitir opinião, com vistas a certificar-se da regularidade das contas de um gestor. Verifica-se a legalidade nos atos praticados; a probidade na aplicação dos recursos públicos; a adequada administração de valores e outros bens da União; a eficiência dos sistemas de controle interno; a avaliação dos resultados operacionais e a execução dos programas de governo.
Auditoria de acompanhamento da gestão	Antecipa os trabalhos da auditoria de gestão, sendo realizada ao longo do exercício, atuando em tempo real sobre os atos efetivos e os efeitos potenciais de uma unidade ou entidade federal. Por ser concomitante, busca evidenciar melhorias e economias no processo, prevenindo gargalos no desempenho da instituição.
Auditoria contábil	Tem por finalidade confirmar os valores apresentados nas demonstrações financeiras. Consiste na confirmação dos valores apresentados nas demonstrações contábeis da unidade ou entidade, através do exame dos registros contábeis e dos documentos de suporte aos mesmos.
Auditoria operacional ou de desempenho	Objetiva avaliar as ações gerenciais e os procedimentos operacionais, das unidades ou entidades, programas, projetos, atividades, ou segmento destes nos quesitos eficiência, eficácia, economicidade e legalidade. Consiste numa atividade de assessoramento ao gestor público, com vistas a aprimorar as práticas administrativas e os sistemas operacionais ou informatizados.
Auditoria especial	Objetiva o exame de fato ou situações ou situações consideradas relevantes, de natureza incomum ou extraordinária, sendo realizadas para atender determinação expressa da autoridade competente.

Fonte: CASTRO, 2011, p. 377-378.

Observa-se pela descrição das auditorias elencadas no Quadro 2 que elas são complementares e auxiliares do processo de gestão organizacional. Destaca-se que os pressupostos de conformidade, eficiência, eficácia, economicidade e fidedignidade dos dados contábeis, abordados nas conceituações da expressão “controle interno”, são objetos de análise dos diferentes tipos de auditoria apresentados.

As classificações de controle interno (operacional, contábil e normativo) propostas pela NBCASP 16.8 (2008) guardam relação direta com os tipos de auditoria. A título de exemplo, o controle interno contábil está associado à auditoria contábil, assim como o controle interno operacional e normativo estão vinculados às auditorias de gestão, de acompanhamento da gestão e operacional.

Os resultados dos exames conduzidos pelos sistemas de controle interno são expressos por meio de relatórios de auditoria (SECRETARIA FEDERAL DE CONTROLE INTERNO, 2001). De acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade NBC TI 01⁶ – Da Auditoria Interna, o relatório de auditoria é definido como:

[...] o documento pelo qual a Auditoria Interna apresenta o resultado dos seus trabalhos, devendo ser redigido com objetividade e imparcialidade, de forma a expressar, claramente, suas conclusões, recomendações e providências a serem tomadas pela administração da entidade (CFC, 2003, p. 5).

Ainda segundo o CFC (2003, p. 5), os relatórios devem mencionar, no mínimo, os seguintes tópicos:

- O objetivo e a extensão dos trabalhos;
- A metodologia adotada;
- Os principais procedimentos de auditoria aplicados e sua extensão;
- Eventuais limitações ao alcance dos procedimentos de auditoria;
- A descrição dos fatos constatados e as evidências encontradas;
- Os riscos associados aos fatos constatados; e
- As conclusões e as recomendações resultantes dos fatos constatados.

A instrução normativa nº 1/2001 da Secretaria Federal de Controle Interno expressa que as informações dos relatórios de auditoria devem possuir os seguintes atributos de qualidade: (i) concisão; (ii) objetividade; (iii) convicção; (iv) clareza; (v) integridade; (vi) oportunidade; (vii) coerência; (viii) apresentação; e (ix) conclusivo. Os atributos mencionados são definidos no Quadro 3.

⁶ A Resolução CFC nº 1.329/2011 alterou a sigla e a numeração da norma NBC T 12 para NBC TI 01.

Quadro 3 – Atributos do relatório de auditoria

Atributos	Definição
Concisão	Utilizar linguagem sucinta e resumida, transmitindo o máximo de informações de forma breve. São características desta linguagem a precisão e exatidão.
Objetividade	Expressar linguagem prática e positiva, demonstrando a existência real e material da informação.
Convicção	Demonstrar a certeza da informação que a comunicação deve conter, visando persuadir e convencer qualquer pessoa para as mesmas conclusões, evitando termos e expressões que possam ensejar dúvidas.
Clareza	Expressar linguagem inteligível e nítida, de modo a assegurar que a estrutura da comunicação e terminologia empregada permitam que o entendimento das informações sejam evidentes e transparentes.
Integridade	Registrar a totalidade das informações de forma exata e imparcial, devendo ser incluídos na comunicação todos os fatos observados, sem nenhuma omissão, proporcionando uma visão completa das impropriedades / irregularidades apontadas, recomendações efetuadas e conclusão.
Oportunidade	Transmitir a informação, simultaneamente, com tempestividade e integridade, de modo que as comunicações sejam emitidas de imediato, com a extensão correta, a fim de que os assuntos abordados possam ser objeto de oportunas providências.
Coerência	Assegurar que a linguagem seja harmônica e concordante, de forma que a comunicação seja lógica, correspondendo aos objetivos determinados.
Apresentação	Assegurar que os assuntos sejam apresentados numa sequência estruturada, isenta de erros ou rasuras que possam prejudicar o correto entendimento, segundo os objetivos do trabalho, de forma adequada, com uma linguagem que atenda, também, aos atributos de qualidade mencionados.
Conclusivo	Permitir a formação de opinião sobre as atividades realizadas. Em situações identificadas na ordem de serviço, poderá ficar especificado que não cabe uma manifestação conclusiva, principalmente, nos casos em que os exames forem de caráter intermediário.

Fonte: Adaptado de SECRETARIA FEDERAL DE CONTROLE INTERNO, 2001.

Dessa forma, o controle interno figura como uma ferramenta de assessoramento das organizações, sejam elas públicas ou privadas, permitindo que estratégias e processos sejam corrigidos e coibindo a ocorrência de fraudes, desvios e corrupção. A atuação consistente de um adequado sistema controle interno proporciona o alinhamento da organização com os princípios de governança definidos pela literatura, assunto explorado na próxima subseção.

1.3 Governança

A análise e discussão da governança podem englobar múltiplos aspectos. Em termos gerais, governança trata das formas como a sociedade, o governo e as organizações são lideradas e gerenciadas (EDWARDS et al., 2012).

As definições existentes para o termo “governança” são orientadas por diferentes contextos e formas (BOVAIRD; LÖFFLER, 2003; EDWARDS et al., 2012; HILL et al.,

2005; MATIAS-PEREIRA, 2010; ROBICHAU, 2011). Essa característica peculiar de (in) definição propicia uma quantidade significativa de estruturas conceituais na literatura, não necessariamente convergentes. Sobre esse dilema, Secchi (2009, p. 357) afirma que “a definição de governança não é livre de contestações. Isso porque tal definição gera ambiguidades entre diferentes áreas de conhecimento”.

Na visão de Chhotray e Stoker (2009), a governança está relacionada com as regras de tomada de decisão coletivas em ambientes de múltiplos *stakeholders* (agentes e organizações), em que não existe um sistema de controle formal que possa estabelecer os termos de relacionamento entre os atores envolvidos. Para Bell e Hindmoor (2009, p. 2, tradução nossa), governança é definida “[...] como as ferramentas, estratégias e relacionamentos utilizados pelos governos para ajudar a governar”⁷. Por outro lado, Bevir (2012, p. 1, tradução nossa) defende que “governança difere de governo na medida em que se concentra menos no Estado e suas instituições e mais sobre as práticas e atividades sociais”⁸. Diante das abordagens apresentadas, percebe-se a importância de contextualizar a governança sob enfoques de diferentes perspectivas, que podem abranger tanto o setor público, quanto o privado ou até mesmo a interação entre os dois setores.

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

Especificamente no contexto do setor público, cerne desta pesquisa, Edwards et al. (2012) tratam a governança como um conceito multidimensional, em que as perspectivas de análise variam de acordo com o observador e o setor analisado. Os autores elucidam três concepções de governança que se relacionam na esfera pública: (i) governança pública (envolvendo o setor governamental, a iniciativa privada e a sociedade); (ii) governança do setor público (governança da administração e negócios do governo); e (iii) governança corporativa (governança de estruturas / setores específicos). O Quadro 4 apresenta as concepções mencionadas.

⁷ O texto em língua estrangeira é: “[...] as the tools, strategies, and relationships used by governments to help govern”.

⁸ O texto em língua estrangeira é: “Governance differs from government in that it focuses less on the state and its institutions and more on social practices and activities”.

Quadro 4 – Concepções de governança

Nível de análise	Macro	Meso	Micro
Descrição	Governança Pública	Governança do Setor Público	Governança Corporativa
Foco	Sociedade	Governo	Organização

Fonte: EDWARDS et al., 2012, p. 14.

A partir dos níveis de análise e focos estabelecidos no Quadro 4, as próximas subseções abordam os conceitos de governança alinhados com a proposta de Edwards et al. (2012). Em seguida, descrevem-se os princípios aplicados à governança ressaltados pelos comitês e instituições recorrentes na literatura.

1.3.1 Governança pública

A compreensão da evolução dos modelos organizacionais públicos é fundamental para o entendimento da governança pública. Nesse sentido, esta subseção aborda, preliminarmente, os modelos de administração pública, apresentando, na sequência, os aspectos conceituais de governança pública, cujo foco seja a sociedade.

1.3.1.1 Modelos de administração pública

Historicamente, a sociedade tem sido percebida de formas distintas por aqueles que a governam. Essas percepções guardam relação direta com os modelos de administração pública: patrimonial, burocrática e gerencial.

No modelo patrimonial, o Estado confunde o patrimônio público com o privado e a máquina pública atua para favorecer os governantes. Corrupção, nepotismo e clientelismo representam práticas comuns deste modelo (BRESSER-PEREIRA, 1996, 2000).

Holanda (1995) defende que o modelo patrimonial foi marcante no Brasil Colônia (1530-1815), no período imperial (1822-1889) e na República Velha (1889-1930). Apesar de marcar época no contexto histórico brasileiro, constatam-se, frequentemente, práticas inerentes ao modelo na atual conjuntura política e econômica do país. Pelas características apresentadas, observa-se que o modelo patrimonial não se preocupa com o interesse público,

uma vez que o cidadão é visto como um mero provedor de recursos para o enriquecimento dos governantes.

A administração pública burocrática surge como resposta aos problemas do patrimonialismo. Secchi (2009, p. 351) defende que no modelo burocrático “[...] o poder emana das normas, das instituições formais, e não do perfil carismático ou da tradição”. Ainda na visão do autor, as principais características do modelo são: “[...] a formalidade, a impessoalidade e o profissionalismo” (SECCHI, 2009, p. 351).

No Brasil, a administração burocrática foi implantada em 1936, “[...] com a reforma administrativa promovida por Maurício Nabuco e Luiz Simões Lopes” (BRESSER-PEREIRA, 1996, p. 4). Neste modelo, o cidadão recebe o tratamento de “[...] **usuário** dos serviços públicos” (SECCHI, 2009, p. 363, grifo nosso). Com o crescimento da população e da complexidade das relações contratuais, o modelo passou a ser excessivamente formal, prejudicando o atendimento das demandas do principal usuário: a sociedade.

Os problemas associados ao excesso de formalismo são o comprometimento da celeridade requerida da máquina estatal e a criação de um ambiente propício para o desenvolvimento de práticas patrimonialistas (corrupção e clientelismo), contornando, assim, a rigidez dos controles processuais do modelo burocrático. Visando corrigir as desvirtudes da administração burocrática, surge a partir da década de 80 um novo modelo: a administração pública gerencial, também conhecida como *New Public Management* (NPM) pela literatura internacional.

A administração pública gerencial busca na iniciativa privada práticas e/ou lições que possam ser implementadas no setor público. As avaliações dos programas governamentais são centradas nos resultados, flexibilizando a rigidez dos controles processuais. Além disso, os desempenhos das organizações são aferidos por indicadores associados a parâmetros de eficiência, eficácia e efetividade (HOOD, 1995; KETTL, 2006; OSBORNE, 2010). Outra característica ressaltada por Matias-Pereira (2010, p. 88) é “a necessidade de descentralização e o enfoque nas administrações locais”, permitindo, assim, a flexibilidade requerida pelo modelo gerencial.

De acordo com Secchi (2009, p. 363, grifo nosso), na administração pública gerencial “[...] os cidadãos são tratados como **clientes**, cujas necessidades devem ser satisfeitas pelo serviço público”. No Brasil, constatou-se que parcela considerável da sociedade (clientes) não se encontra satisfeita com a prestação de serviços públicos básicos (saúde, educação, segurança, entre outros). A maior prova do descontentamento foram as manifestações populares ocorridas em diversas cidades brasileiras a partir de junho de 2013. Dentre as

reivindicações das manifestações, destacaram-se a melhoria dos serviços públicos e o combate à corrupção. Mais uma vez, observou-se que, no caso brasileiro, a evolução dos modelos organizacionais ainda não conseguiu extinguir as antigas práticas patrimonialistas.

Em face do exposto, constata-se a possibilidade de coexistência dos três modelos de administração pública, em que o surgimento de um novo modelo não implicou, necessariamente, na extinção do antigo. Outra questão relevante é a forma de tratamento da sociedade nos modelos apresentados: provedora (patrimonial); usuária (burocrática); e cliente (gerencial). O atual discurso político considera a sociedade como uma **parceira** do governo, sendo esta a ideia da governança pública, tópico que é abordado a seguir.

1.3.1.2 Aspectos conceituais de governança pública

Os anseios da sociedade se materializam por meio de políticas públicas elaboradas por representantes do povo (governantes), que possuem ou que deveriam possuir o compromisso de atender as pretensões daqueles que os elegeram. Essa relação entre sociedade e representantes (principal e agente) é marcada pelos conflitos de interesses entre as partes. O entendimento de governança pública dar-se-á nesse contexto.

A governança pública é orientada para o processo de elaboração de políticas públicas que regem uma sociedade (EDWARDS et al., 2012). Bovaird e Löffler (2003, p. 316) entendem o termo como “as formas em que os *stakeholders* interagem a fim de influenciar os resultados das políticas públicas”. Percebe-se que, pelas visões apresentadas, o objetivo da governança pública é mitigar os conflitos de interesses existentes entre os atores envolvidos nas etapas de elaboração de políticas públicas. Matias-Pereira (2010, p. 113) corrobora a ideia ao conceituar governança pública como:

O sistema que determina o equilíbrio de poder entre todos os envolvidos numa organização – governantes, gestores, servidores, cidadãos – com vista a permitir que o bem comum prevaleça sobre os interesses de pessoas ou grupos. A organização, ao se desenvolver e atingir um melhor desempenho, alcança seus objetivos, que resultam em satisfação para todos os atores envolvidos.

A governança pública também pode ser entendida sob a ótica de um novo modelo organizacional posterior à administração pública gerencial / *New Public Management* (NPM) (KISSLER; HEIDEMANN, 2006; OSBORNE, 2010; SECCHI, 2009). No modelo de governança pública, os cidadãos e as organizações (públicas e privadas) são “[...] chamados de

parceiros ou *stakeholders*, com as quais a esfera pública constrói modelos horizontais de relacionamento e coordenação” (SECCHI, 2009, p. 363, grifo nosso). A ideia de parceria também é defendida por Stoker (1998, p. 22) ao afirmar que a “governança é um processo interativo envolvendo diversas formas de parceria”.

Osborne (2010) define o novo modelo como *New Public Governance*, dividindo o conceito de governança pública em cinco vertentes distintas que são detalhadas a seguir:

- Governança de políticas sociais: Preocupa-se com o excesso de relações institucionais dentro da sociedade, que devem ser entendidas com o intuito de subsidiar o processo de criação e implementação de políticas públicas.
- Governança de políticas públicas: Orienta como os políticos e redes devem interagir para criar e governar o processo de políticas públicas.
- Governança administrativa: Verifica a aplicação efetiva da administração pública burocrática e o reposicionamento deste modelo para lidar com as complexidades do Estado contemporâneo.
- Governança contratual: Relacionada com o funcionamento interno da NPM e particularmente com a governança das relações contratuais na prestação de serviços públicos.
- Governança de rede: Conduzida por meio de redes estatais e não-estatais engajadas na elaboração de políticas públicas e na melhoria da prestação de serviços públicos.

A divisão proposta por Osborne (2010) revela a importância dos papéis adaptados dos modelos burocrático e gerencial dentro de um contexto de governança pública. Além disso, as vertentes apresentadas pelo autor contribuem para o aperfeiçoamento do processo de implementação de políticas públicas, estimulando a participação mais efetiva da sociedade. Sendo assim, a *New Public Governance* propõe que o diálogo entre sociedade, organizações e governo é essencial para a melhoria dos serviços públicos.

Dessa forma, os aspectos conceituais de governança pública convergem para a ideia de mitigação dos possíveis conflitos de interesse no processo de elaboração, implementação e condução das políticas públicas. Na governança pública, destaca-se a participação de todos os atores envolvidos (*stakeholders*), com ênfase na sociedade.

1.3.2 Governança do setor público

O conceito de governança do setor público é mais restrito que o de governança pública, uma vez que o objeto de análise passa a ser atuação administrativa do governo, incluindo as interações entre os diferentes níveis governamentais e os grupos sociais (EDWARDS et al., 2012).

Como o foco da governança do setor público é o governo, alguns autores destacam a importância em se distinguir governabilidade e governança. Bresser-Pereira (1998, p. 33) afirma que:

[...] governabilidade é uma capacidade política de governar derivada da relação de legitimidade do Estado e do seu governo com a sociedade; governança é a capacidade financeira e administrativa, em sentido amplo, de um governo implementar políticas.

Na visão de Araújo, V. (2002, p. 6), governabilidade representa “[...] a autoridade política do Estado em si, entendida como a capacidade que este tem para agregar os múltiplos interesses dispersos pela sociedade e apresentar-lhes um objetivo comum para os curto, médio e longo prazos”. Com relação à governança, o autor corrobora a opinião de Bresser-Pereira (1998) ao expressar praticamente o mesmo entendimento de que a governança é “a capacidade que um determinado governo tem para formular e implementar as suas políticas” (ARAÚJO, V., 2002, p. 6). Percebe-se que Araújo, V. (2002) e Bresser-Pereira (1998) definem governança de acordo com o viés de governança do setor público proposto por Edwards et al. (2012), enfatizando o governo.

O *Australian National Audit Office* – ANAO (2003) interpreta que o termo governança do setor público engloba a maneira pela qual as organizações do governo cumprem as responsabilidades administrativas de forma transparente, responsável e prudente nas tomadas de decisão, nas implementações de políticas públicas e nas gestões e entregas de programas sociais. A interpretação proposta pelo ANAO (2003) evidencia o comportamento organizacional que o governo deve possuir na condução de atividades administrativas típicas de Estado.

Na obra *Rethinking Governance*, Bell e Hindmoor (2009) também definem governança de acordo com uma perspectiva centrada no governo. Para os autores, governança pode ser entendida como os mecanismos e/ou artifícios que auxiliam o governo na complexa tarefa de governar, o que inclui a busca de diálogo com os atores não governamentais.

A concepção de governança do setor público está contida em um contexto maior que é a governança pública, uma vez que o atendimento dos anseios da sociedade está vinculado ao adequado funcionamento da estrutura governamental. Levando-se em consideração que o governo é composto por setores específicos, Edwards et al. (2012) sugerem a análise da governança em um nível mais detalhado (micro), em que o foco passa a ser a atuação das organizações públicas nos diferentes setores do governo. Dessa forma, a próxima subseção da pesquisa aborda a governança corporativa pública.

1.3.3 Governança corporativa pública

A expressão governança corporativa está fortemente vinculada ao contexto do setor privado, sendo o principal artifício para mitigar os conflitos de agência nas empresas. O *Cadbury Committee* (1992, p. 15) estabelece que a “governança corporativa é o sistema pelo qual as empresas são dirigidas e controladas”. Apesar de ser um conceito formulado para área privada, entende-se que, com a devida adaptação, a governança corporativa pode ser aplicada ao contexto do setor público, sendo esta a proposta de Edwards et al. (2012), focando a análise da governança nas organizações públicas.

O ANAO (1999) defende que a governança corporativa se refere aos processos pelos quais as organizações são dirigidas, controladas e prestam contas. Observa-se o acréscimo da prestação de contas em relação à proposta conceitual do *Cadbury Committee* (1992), refletindo a preocupação de minimizar a assimetria informacional entre os *stakeholders*. Além disso, prestar contas é um requisito essencial e obrigatório para toda e qualquer organização pública.

A governança corporativa pública, definida como governança governamental por Timmers (2000), representa uma das concepções propostas por Edwards et al. (2012). Esta proposta trata da análise da governança das entidades públicas dentro de um determinado setor, levando em consideração as relações e interações (internas e externas) dessas entidades.

Observando a aplicabilidade da governança corporativa nos órgãos governamentais, o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC) optou em utilizar a palavra “organização” ao elaborar o código de melhores práticas de governança corporativa. De acordo com o IBGC (2009, p. 19), “governança corporativa é o sistema pelo qual as organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo os relacionamentos entre

proprietários, Conselho de Administração, Diretoria e órgãos de controle”. De forma análoga, no contexto da administração pública federal, a sociedade figura como os proprietários, os Ministérios como o Conselho de Administração, a Presidência como a Diretoria e o TCU / CGU como os órgãos de controle.

Dentre os estudos de governança corporativa, destaca-se o estudo 13 produzido nos Estados Unidos pelo *Public Sector Committee (PSC) / International Federation of Accountants (IFAC)* em 2001. O estudo apresenta princípios e recomendações de governança corporativa para as entidades públicas.

No Brasil, Mello (2006) e Vieira (2010) verificam a aplicabilidade do estudo 13 no setor público federal e municipal, respectivamente. Os achados de Mello (2006) indicam que os princípios são completamente aplicáveis à esfera federal, sendo que as recomendações, embora aplicáveis, precisam ser adaptadas para o contexto da estrutura federal brasileira. Os resultados de Vieira (2010) apontam que as práticas recomendadas no estudo vêm sendo implementadas de forma progressiva no município analisado, sendo detectada a necessidade de aprimoramento da *accountability* e da transparência.

Viana (2010) e Bizerra (2011) também analisam a governança corporativa no setor público municipal. Viana (2010) identifica a existência de práticas de governança corporativa em 25 municípios, associando-as aos resultados fiscais. Os achados do estudo evidenciam que o nível de governança dos municípios está diretamente relacionado ao desempenho fiscal. Bizerra (2011) avalia a aderência dos relatórios de gestão de uma prefeitura municipal aos princípios e práticas de governança recorrentes na literatura. Os resultados indicam que os relatórios analisados possuem pouca aderência (37,7%) ao modelo elaborado com base na pesquisa bibliográfica do autor.

Observa-se que os estudos mencionados buscam a identificação, aplicabilidade e análise dos princípios de governança (incluindo as práticas e recomendações decorrentes) dentro das esferas da administração pública. Sendo assim, a próxima subseção apresenta os princípios aplicados à governança disseminados de forma recorrente na literatura.

1.3.4 Princípios aplicados à governança

O termo “princípio” pode ser associado a uma regra ou orientação de caráter geral a ser seguida. Ao abordar a natureza dos princípios na contabilidade, Hendriksen e Van Breda (1999, p. 73, grifo do autor) relatam as definições encontradas para o termo nos dicionários Webster e Oxford.

[...] dicionário Webster: *uma verdade fundamental; uma lei ou doutrina abrangente, da qual outras decorrem, ou nas quais outras estão baseadas; uma verdade geral; uma proposição básica ou premissa fundamental; uma máxima; um axioma; um postulado.* [...] dicionário Oxford, que diz *uma lei ou regra geral adotada ou considerada como diretriz de ação; uma base aceita de conduta ou prática.*

Neste estudo, os princípios aplicados à governança são entendidos como as diretrizes ou premissas básicas que uma entidade deve seguir para mitigar os conflitos de agência, sendo o foco orientado para o contexto da administração pública.

Rossetti e Andrade (2012, p. 143, grifo do autor), asseveram que “os princípios são a **base ética** da governança”. Matias-Pereira (2010, p. 124, grifo nosso) afirma que “uma boa governança pública [...] está apoiada em quatro princípios: **relações éticas, conformidade**, em todas as suas dimensões, **transparência** e **prestação responsável de contas**”. Para Barret (2002) existem seis princípios de governança que devem ser observados pelas entidades do setor público: **liderança, integridade** e **compromisso** (relacionados às qualidades pessoais dos membros das entidades); e **accountability, integração** e **transparência** (referentes ao produto das estratégias, sistemas, políticas e processos das entidades).

Dentre os princípios elencados, a *accountability* é uma expressão que ainda carece de uma tradução específica para a língua portuguesa (PINHO; SACRAMENTO, 2009). Medeiros, Crantschaninov e Silva (2013) produziram um estudo com o objetivo de identificar como a expressão tem sido abordada na literatura nacional, sendo que os resultados evidenciaram que a maioria dos artigos analisados foram essencialmente empíricos e citaram a *accountability* sem defini-la ou analisá-la.

Rocha (2013) aborda as dimensões de análise que possibilitam avaliar e caracterizar a *accountability* nos pareceres e relatórios elaborados pelos tribunais de contas brasileiros. Os achados do autor apontam a existência de duas dimensões: uma formal e a outra substantiva. A dimensão formal representa a maneira como o processo é conduzido e produz seus resultados, já a dimensão substantiva reflete a atuação do agente público, envolvendo as ações e decisões que devem ser de conhecimento público.

Raupp e Pinho (2013) investigaram a capacidade de 93 portais eletrônicos de câmaras municipais do estado de Santa Catarina para a construção da *accountability*. Os autores elaboraram um modelo de análise em que a *accountability* estava relacionada a três dimensões: prestação de contas (divulgação dos relatórios); transparência (disponibilização de notícias das câmaras municipais, legislações, matérias em tramitação, entre outras); e participação (canais disponíveis para participação popular). Os resultados da pesquisa evidenciaram a ausência de capacidade dos portais investigados para viabilizar a construção das dimensões de *accountability* propostas no modelo de análise.

Em termos gerais, a *accountability* tem sido associada à “responsabilização”, “responsabilidade em prestar contas” e “prestação de contas” (IBGC, 2009; MATIAS-PEREIRA, 2010; MEDEIROS; CRANTSCHANINOV; SILVA, 2013).

A transparência, ressaltada como princípio de governança por Barret (2002) e Matias-Pereira (2010), tem sido um tema recorrente nas pesquisas científicas. Como exemplo, Cruz et al. (2012) verificam o nível de transparência das informações vinculadas à gestão pública divulgadas pelos portais eletrônicos de 96 municípios brasileiros dentre os 100 mais populosos. Os resultados são pouco animadores e evidenciam baixos níveis de transparência, levando em consideração o grau de desenvolvimento socioeconômico dos municípios analisados.

Rausch e Soares (2010) evidenciam a relação entre transparência, Estado e controle social como formas de prevenir à corrupção no Brasil. O estudo revela a necessidade de que a sociedade brasileira exerça sua cidadania com o intuito de exigir a transparência das contas públicas e, conseqüentemente, uma administração responsável por parte dos gestores públicos.

Os princípios de governança mencionados nesta subseção são defendidos e disseminados pelos comitês e instituições que possuem interesse no tema governança. Os principais comitês / instituições citados pela literatura são apresentados no Quadro 5:

Quadro 5 – Comitês e instituições difusoras dos princípios de governança

Autores	Comitês / Instituições
Slomski et al. (2008)	<i>Cadbury Committee; Nolan Committee; Government Governance</i> (Timmers); IFAC; ANAO; <i>Organisation for Economic Co-operation and Development</i> (OECD); e IBGC
Oliveira et al. (2009)	<i>Cadbury Committee; Nolan Committee; IFAC; ANAO; e OECD</i>
Ferreira et al. (2010)	<i>Cadbury Committee; Government Governance</i> (Timmers); IFAC; ANAO; e OECD.
Matias-Pereira (2010)	IFAC; ANAO; OECD; e IBGC.

Fonte: O autor, 2014.

As próximas subseções apresentam de forma sucinta os estudos associados à governança elaborados pelos comitês e instituições mencionados no Quadro 5. Na abordagem dos estudos, ressaltam-se os princípios aplicados à governança defendidos por cada órgão.

1.3.4.1 *Cadbury Committee*

O *Cadbury Committee* (1992) representa o primeiro esforço reconhecido para se elaborar um código de melhores práticas de governança para o setor privado. O comitê britânico liderado por Adrian Cadbury produziu em 1992 o documento que ficou conhecido como *Cadbury Report*⁹. De acordo com a seção 1.2 do *Cadbury Report*, as recomendações do comitê são focadas para o controle e elaboração de relatórios dos conselhos de administração das companhias, bem como para a importância do papel dos auditores.

Os princípios de governança defendidos pelo *Cadbury Committee* (1992) são: **transparência; integridade e accountability**. Com relação ao princípio da transparência, o *Cadbury Report* expressa a importância da divulgação de informações (financeiras e não-financeiras) das empresas para a criação de um ambiente confiável entre os *stakeholders*. A integridade complementa o princípio da transparência, uma vez que as informações divulgadas devem ser fidedignas, condizentes, portanto, com a realidade das companhias. O princípio da *accountability* é associado à responsabilidade do conselho de administração de uma empresa em prestar contas aos respectivos acionistas. Logo, a prestação de contas deve evidenciar de forma transparente e íntegra os resultados da empresa, permitindo que os acionistas (proprietários) tomem conhecimento da real situação da entidade, corrigindo, assim, os rumos do negócio quando necessário.

Apesar de ser um documento elaborado para a iniciativa privada, os princípios de governança do *Cadbury Committee* (1992) podem ser adaptados para a realidade do setor público, uma vez a sociedade espera transparência, integridade e *accountability* da administração pública. A ausência de um desses princípios compromete a governança de um governo ou de uma organização pública.

⁹ O código de melhores práticas de governança é parte integrante do *Cadbury Report*.

1.3.4.2 Nolan Committee

O *Nolan Committee* foi estabelecido em 1994, pelo primeiro-ministro britânico da época - Sir John Major, com o propósito de nortear as condutas dos agentes públicos do Reino Unido no exercício das funções. Um dos resultados dessa iniciativa foi a elaboração do primeiro relatório contendo orientações e recomendações para a vida pública no Reino Unido, marco que ocorreu em maio de 1995. De acordo com relatório, existem sete princípios que regem a vida pública: **interesse público; integridade; objetividade; accountability; transparência; honestidade; e liderança** (NOLAN COMMITTEE, 1995).

Partindo da premissa que a governança no contexto do setor público está associada à atuação dos agentes públicos, entende-se que os princípios da vida pública, quando observados de forma efetiva, contribuem diretamente para a governança da administração pública. O Quadro 6 apresenta a tradução proposta pela Escola Nacional de Administração Pública (ENAP) para os princípios definidos pelo *Nolan Committee* (1995).

Quadro 6 – Princípios da vida pública

Princípios	Visão do <i>Nolan Committee</i> (1995)
Interesse Público	Os ocupantes de cargos públicos deverão tomar decisões baseadas unicamente no interesse público. Não deverão decidir com o objetivo de obter benefícios financeiros ou materiais para si, sua família ou seus amigos.
Integridade	Os ocupantes de cargos públicos não deverão colocar-se em situação de obrigação financeira ou de outra ordem para com indivíduos ou organizações externas que possa influenciá-los no cumprimento de seus deveres oficiais.
Objetividade	No desempenho das atividades públicas, inclusive nomeações, concessão de contratos ou recomendação de pessoas para recompensas e benefícios, os ocupantes de cargos públicos deverão decidir apenas com base no mérito.
<i>Accountability</i>	Os ocupantes de cargos públicos são responsáveis perante o público por suas decisões e ações, e devem submeter-se a qualquer fiscalização apropriada ao seu cargo.
Transparência	Os ocupantes de cargos públicos devem conferir a suas decisões e ações a maior transparência possível. Eles devem justificar suas decisões e restringir o acesso à informação somente se o interesse maior do público assim o exigir.
Honestidade	Os ocupantes de cargos públicos tem o dever de declarar quaisquer interesses particulares que tenham relação com seus deveres públicos e de tomar medidas para resolver quaisquer conflitos que possam surgir de forma a proteger o interesse público.
Liderança	Os ocupantes de cargos públicos devem promover e apoiar estes princípios através da liderança e do exemplo.

Fonte: Adaptado de NOLAN COMMITTEE, 1995. Traduzido pela ENAP, 1997, p. 23.

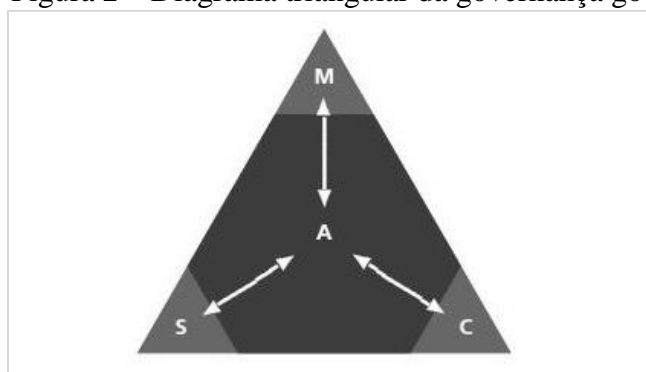
Observa-se que os princípios da integridade, *accountability* e transparência também foram mencionados pelo *Cadbury Committee* (1992), evidenciando que os mesmos são aplicáveis tanto para o setor privado quanto para o setor público.

Por fim, o *Nolan Committee* (1995) sugere uma série de recomendações, dentre as quais se destacam a elaboração de códigos de conduta nas entidades públicas britânicas contemplando os princípios mencionados e o reforço no treinamento e orientação dos agentes públicos.

1.3.4.3 Governança governamental

Governança governamental¹⁰ é o termo formulado por um grupo de estudo vinculado ao Ministério das Finanças da Holanda que acompanhou a evolução da governança naquele país. O estudo propõe a existência de quatro elementos de governança inter-relacionados associados à estrutura governamental: **gerenciamento (*management*)**, **controle (*control*)**, **supervisão (*supervision*)** e **accountability**. (TIMMERS, 2000). A Figura 2 apresenta o diagrama triangular composto pelos elementos de governança elencados.

Figura 2 – Diagrama triangular da governança governamental



Legenda: M - *management*; C - *control*; S - *supervision*; A - *accountability*.
Fonte: TIMMERS, 2000.

Verifica-se que a *accountability* representa o elemento central do diagrama apresentado na Figura 2, relacionando-se com os demais. Os elementos de governança são explicados por Timmers (2000, p. 16-18):

- **Management:** o gerenciamento analisa como os processos de gestão e as divisões de responsabilidades associadas são estruturadas para atingir os objetivos políticos;
- **Control:** o controle garante ao governo que a implementação das políticas públicas vão alcançar os objetivos políticos;

¹⁰ Tradução livre de Government Governance.

- **Supervision:** o objetivo da supervisão é verificar se os objetivos políticos estão sendo alcançados de fato, fornecendo, assim, oportunidades para realização de ajustes; e
- **Accountability:** verifica se a forma de prestação de contas da estrutura governamental fornece informações fidedignas sobre o alcance dos objetivos, o que depende do efetivo funcionamento do gerenciamento e do controle.

Ainda com relação à *accountability*, os relatórios de prestação de contas devem ser objetivos, transparentes e tempestivos, proporcionando aos *stakeholders* as informações requeridas (TIMMERS, 2000).

Esta pesquisa entende que os elementos de governança propostos por Timmers (2000) podem ser considerados princípios aplicados à governança, uma vez que guardam certa compatibilidade com os princípios defendidos pelo *Cadbury Committee* (1992) e pelo *Nolan Committee* (1995).

1.3.4.4 Estudo 13 – IFAC

O estudo 13 foi elaborado em 2001 nos Estados Unidos pelo *Public Sector Committee* (PSC), que é uma comissão permanente da IFAC. Trata-se de um estudo focado nos mecanismos de governança do setor público, especificamente sobre as responsabilidades da alta administração de uma entidade governamental (IFAC, 2001).

Na elaboração do estudo 13, o PSC fez uma releitura dos princípios de governança definidos pelo *Cadbury Committee* (1992), incorporando os princípios da vida pública estabelecidos pelo *Nolan Committee* (1995). A partir dessa interação, a IFAC (2001, p. 12) definiu os princípios da **transparência, integridade e accountability** para o contexto do setor público da seguinte forma:

- **Transparência:** é necessária para garantir que os *stakeholders* possam confiar nos processos decisórios e ações das entidades do setor público, na gestão das atividades e nos servidores dessas entidades. As informações reportadas aos *stakeholders* devem ser completas, precisas e claras. Além disso, elas devem ser divulgadas de forma efetiva e oportuna, e submetidas a um exame externo quando necessário.
- **Integridade:** baseada em honestidade, objetividade, altos padrões de decência e probidade na administração dos recursos públicos e na gestão das entidades. É

dependente da eficácia do sistema de controle das entidades e dos padrões pessoais e profissionais dos agentes públicos. Reflete-se tanto nos processos decisórios quanto na qualidade dos relatórios financeiros e de desempenho elaborados pelas entidades públicas.

- **Accountability**: é o processo pelo qual as entidades e agentes do setor público respondem pelas decisões e ações adotadas, submetendo-se ao controle externo. Na prática, a *accountability* é a obrigação de responder por uma responsabilidade conferida.

De acordo com a IFAC (2001), os princípios elencados são observados em quatro dimensões de governança no contexto do setor público. As dimensões propostas pelo estudo 13 são: padrões de conduta; estruturas e processos organizacionais; controle; e relatórios externos.

Na dimensão “**padrões de conduta**”, observa-se como a gestão da organização exerce influência na determinação de valores e padrões organizacionais, definindo a cultura organizacional e o comportamento interno de cada um dos membros. A dimensão “**estruturas e processos organizacionais**” evidencia como a alta administração é nomeada e organizada, como as responsabilidades dela são definidas e como ela é responsabilizada. Na dimensão “**controle**”, a alta administração estabelece várias redes de controle para verificar a realização dos objetivos da entidade; a eficácia e eficiência das operações; a fidedignidade das informações internas e externas; e a conformidade com as leis, regulamentos e políticas internas. Por fim, a dimensão “**relatórios externos**” expressa como a alta administração elabora a prestação de contas da administração dos recursos públicos e o desempenho organizacional no uso desses recursos (IFAC, 2001).

A partir da associação dos princípios da transparência, integridade e *accountability* com as dimensões mencionadas, o estudo 13 elabora um guia prático de recomendações de governança para as entidades do setor público, incluindo temas como liderança, códigos de conduta, controle interno, entre outros.

1.3.4.5 Guia de melhores práticas de governança do setor público do ANAO

O guia de melhores práticas de governança do setor público do *Australian National Audit Office* (ANAO) foi elaborado em 2003 com o intuito de auxiliar as organizações públicas australianas no aperfeiçoamento da governança. O guia destaca dois requisitos fundamentais para a boa governança das organizações públicas: desempenho e conformidade. O primeiro requisito está relacionado com os mecanismos de governança adotados para contribuir com a prestação de bons serviços ou programas. Com relação à conformidade, esta não estaria apenas vinculada ao cumprimento de leis, regulamentos e normas, mas também às expectativas da sociedade associadas à *accountability*, probidade e transparência (ANAO, 2003).

O guia elenca cinco princípios de governança do setor público: ***accountability***, **transparência**, **integridade**, **administração e liderança** (ANAO, 2003). As definições dos princípios podem ser observadas no Quadro 7.

Quadro 7 – Princípios de governança do setor público - ANAO

Princípios	Visão do ANAO (2003)
<i>Accountability</i>	É processo pelo qual as organizações e os agentes do setor público são responsabilizados pelas decisões e ações, submetendo-se ao controle externo. Na prática, a <i>accountability</i> é a obrigação de responder por uma responsabilidade conferida. Esta responsabilidade se estende por uma série de questões, incluindo probidade e ética, assim como a implementação eficaz e eficiente de programas que englobam uma série de processos.
Transparência	É necessária para garantir que os stakeholders possam confiar nos processos decisórios e ações das entidades do setor público, na gestão das atividades e nos servidores dessas entidades. As informações reportadas aos stakeholders devem ser completas, precisas e claras. Além disso, elas devem ser divulgadas de forma efetiva e oportuna, e submetidas a um exame externo quando necessário.
Integridade	Baseada em honestidade, objetividade, altos padrões de decência e probidade na administração dos recursos públicos e na gestão das entidades. É dependente da eficácia do sistema de controle das entidades e dos padrões pessoais e profissionais dos agentes públicos. Reflete-se tanto nos processos decisórios quanto na qualidade dos relatórios financeiros e de desempenho elaborados pelas entidades públicas
Administração	Os funcionários públicos exercem competências em nome da nação. Os recursos que eles utilizam são mantidos em confiança e não são de propriedade privada. Logo, os funcionários públicos são administradores de poderes conferidos e de recursos, que devem ser geridos de forma eficiente, eficaz e sustentável, proporcionando a manutenção da confiança nas organizações públicas e/ou no governo como um todo.
Liderança	Define a forma de atuação da alta administração, sendo fundamental para alcançar o compromisso de toda a organização com a boa governança.

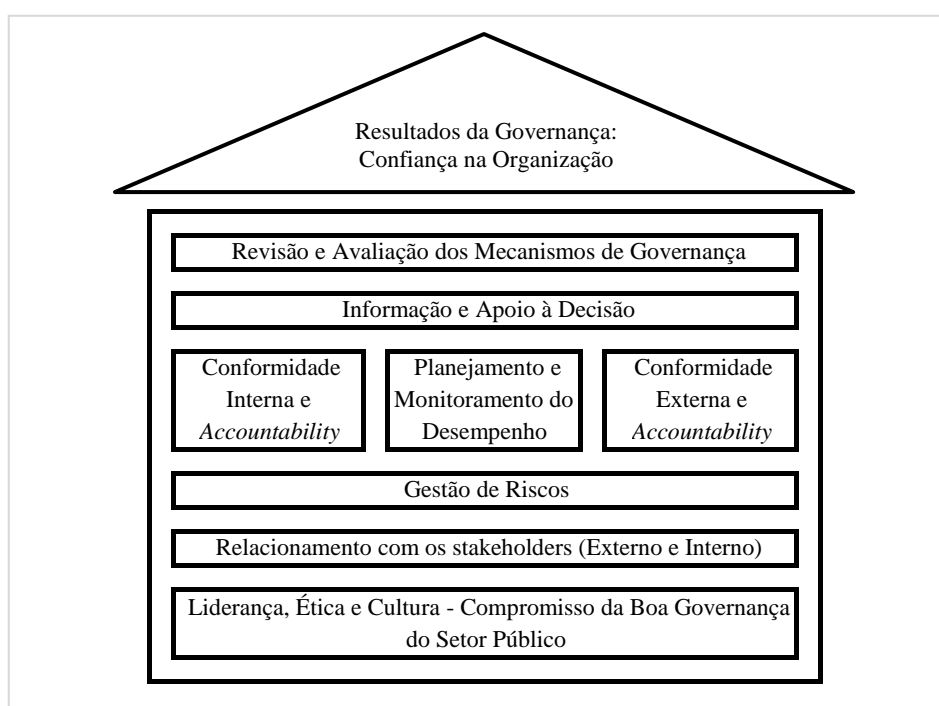
Fonte: Adaptado de ANAO, 2003, p. 8.

Observa-se pelo Quadro 7, que o ANAO (2003) definiu os princípios da *accountability*, transparência e integridade de acordo com a visão proposta pela IFAC (2001).

O princípio da administração guarda estreita similaridade com o princípio do interesse público reportado pelo *Nolan Committee* (1995). Com relação à liderança, esta é tratada como um princípio tanto na governança do setor público (ANAO, 2003), quanto na vida pública (NOLAN COMMITTEE, 1995), sendo essencial para a boa governança.

Com base nos princípios mencionados e nos requisitos essenciais da boa governança (desempenho e conformidade), a Figura 3 ilustra a adequada estrutura de governança do setor público, também conhecida como “a casa da governança do setor público”.

Figura 3 – A estrutura de governança do setor público (a casa da governança do setor público)



Fonte: ANAO, 2003.

Destaca-se na Figura 3 que a base da “casa” é composta por valores éticos, culturais e de liderança, sustentando toda a estrutura de governança do setor público. O ANAO (2003) afirma que sem esses valores não haveria como construir a “casa”. Observa-se também que as “janelas da casa” estão associadas à *accountability* e aos requisitos da boa governança - desempenho e conformidade, uma vez que as “janelas” fazem o elo com o ambiente externo. No topo da estrutura, evidencia-se que o resultado da governança é a confiança nas organizações públicas, o que depende exclusivamente do funcionamento adequado de todos os elementos e processos da “casa” (ANAO, 2003).

O guia também pontua recomendações para mitigação dos conflitos de interesses dentro do contexto do setor público. De acordo com o ANAO (2003), os conflitos são divididos em: conflitos de interesse particular e conflitos de função. Para minimizar tais

conflitos, o guia sugere a elaboração de códigos de conduta e a devida segregação de funções dos agentes públicos.

1.3.4.6 Princípios da OECD

A *Organisation for Economic Co-operation and Development*¹¹ (OECD) é uma entidade internacional fundada em 1960 com o objetivo de implementar políticas orientadas para:

- alcançar, de forma sustentável, o maior nível de crescimento econômico e de emprego e aumentar a qualidade de vida dos países-membros, mantendo a estabilidade financeira, contribuindo, assim, para o desenvolvimento econômico mundial;
- contribuir para a expansão econômica dos países-membros e dos países não membros que estão no processo de desenvolvimento econômico; e
- contribuir para a expansão do comércio mundial, numa base multilateral e não discriminatória, de acordo com as obrigações internacionais (OECD, 2004, p. 2).

Atualmente a OECD é composta por 34 países-membros¹² e em 2004 publicou um estudo focado exclusivamente nos princípios de governança corporativa. Da mesma forma que o *Cadbury Committee* (1992), o estudo da OECD (2004) é orientado para o contexto do setor privado, podendo ser adaptado para a realidade das entidades públicas.

De acordo com a OECD (2004), os princípios de governança corporativa estão associados aos seguintes tópicos: (i) garantir a base para uma estrutura de governança corporativa eficaz; (ii) os direitos dos acionistas e as principais funções de propriedade; (iii) o tratamento equitativo dos acionistas; (iv) o papel dos *stakeholders* na governança corporativa; (v) divulgação e transparência; e (vi) as responsabilidades do conselho de administração. Para cada tópico mencionado existe um princípio específico que é complementado por um conjunto de subprincípios. Os princípios específicos da OECD são relacionados, a seguir, na mesma sequência dos tópicos correspondentes supracitados:

- (i) A estrutura de governança corporativa deve promover **mercados transparentes e eficientes**, estar em **conformidade** com as legislações e articular claramente a **divisão de responsabilidades** entre as diferentes autoridades de supervisão,

¹¹ Tradução: Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico.

¹² Países-membros da OECD: Alemanha, Austrália, Áustria, Bélgica, Canadá, Chile, Coreia, Dinamarca, Eslováquia, Eslovênia, Espanha, Estados Unidos, Estônia, Finlândia, França, Grécia, Holanda, Hungria, Irlanda, Islândia, Israel, Itália, Japão, Luxemburgo, México, Nova Zelândia, Noruega, Polônia, Portugal, Reino Unido, República Checa, Suécia, Suíça e Turquia (OECD, 2013) Disponível em: <www.oecd.org/about/membersandpartners/>. Acesso em: 8 out. 2013.

regulamentação e execução. [...] (ii) A estrutura de governança corporativa deve proteger e facilitar o **exercício dos direitos** dos acionistas. [...] (iii) A estrutura de governança corporativa deve garantir o **tratamento equitativo** de todos os acionistas, inclusive minoritários e estrangeiros. Todos os acionistas devem ter a oportunidade de obter reparação efetiva por violação de seus direitos. [...] (iv) A estrutura de governança corporativa deve reconhecer os **direitos dos stakeholders** estabelecidas por lei ou por acordos mútuos e incentivar a **cooperação ativa** entre empresas e *stakeholders* na criação de riqueza, emprego e sustentabilidade das empresas financeiramente sólidas. [...] (v) A estrutura de governança corporativa deve assegurar que a **divulgação oportuna e precisa** é feita com todo o material de questões relacionadas com a corporação, inclusive situação financeira, desempenho, participação acionária e governança da empresa. [...] (vi) A estrutura de governança corporativa deve garantir a **orientação estratégica** da empresa, o efetivo **controle de gestão** pelo conselho de administração e a **prestação de contas** do conselho para a empresa e os acionistas (OECD, 2004, p. 17-24, grifo nosso).

Os princípios definidos pela OECD (2004) refletem os resultados que devem ser alcançados e/ou almejados por uma adequada estrutura de governança corporativa. De forma sintética, os princípios da OECD convergem para os seguintes quesitos:

- Transparência;
- Conformidade;
- Divisão de responsabilidades;
- Equidade;
- Direitos dos *stakeholders*;
- Cooperação ativa entre *stakeholders*;
- Divulgação oportuna e fidedigna;
- Orientação estratégica;
- Controle de gestão; e
- Prestação de contas.

Os tópicos mencionados devem ser observados tanto no setor privado (propósito principal do estudo da OECD), quanto no setor público (propósito desta pesquisa). Ressalta-se que o atendimento aos princípios da OECD depende, principalmente, do funcionamento da estrutura organizacional de controle interno das entidades.

1.3.4.7 Código das melhores práticas de governança corporativa do IBGC

O Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC) foi fundado em 1995 e estabelecido como uma sociedade civil sem fins lucrativos. O órgão “tem o propósito de ser

referência em Governança Corporativa, contribuindo para o desempenho sustentável das organizações e influenciando os agentes da sociedade brasileira no sentido de maior transparência, justiça e responsabilidade” (IBGC, 2009, p. 4).

Com o intuito de estimular o aperfeiçoamento da governança corporativa das organizações, o IBGC (2009) elaborou o código das melhores práticas de governança corporativa, convertendo princípios em recomendações objetivas. De acordo com o IBGC (2009), os princípios básicos de governança corporativa são: **transparência; equidade; prestação de contas (*accountability*); e responsabilidade corporativa.**

O Quadro 8 apresenta os princípios elencados, bem como a interpretação proposta pelo IBGC.

Quadro 8 – Princípios básicos de governança corporativa - IBGC

Princípios básicos	Visão do IBGC (2009)
Transparência	Mais do que a obrigação de informar é o desejo de disponibilizar para as partes interessadas (<i>stakeholders</i>) as informações que sejam de seu interesse e não apenas aquelas impostas por disposições de leis ou regulamentos. A adequada transparência proporciona um clima de confiança, tanto internamente quanto nas relações da organização com terceiros. Não deve restringir-se ao desempenho econômico-financeiro, contemplando também os demais fatores que norteiam a ação gerencial e que conduzem à criação de valor.
Equidade	Caracteriza-se pelo tratamento justo de todos os <i>stakeholders</i> , em que atitudes ou políticas discriminatórias, sob qualquer pretexto, são totalmente inaceitáveis.
Prestação de contas (<i>accountability</i>)	Os agentes de governança (sócios, administradores, conselheiros fiscais e auditores) devem prestar contas, assumindo integralmente as consequências de seus atos e omissões.
Responsabilidade corporativa	Os agentes de governança devem zelar pela sustentabilidade das organizações, visando à sua longevidade, incorporando considerações de ordem social e ambiental na definição dos negócios e operações.

Fonte: Adaptado de IBGC, 2009.

Os princípios definidos pelo IBGC no Quadro 8 atentam para mitigação dos conflitos de interesses entre os *stakeholders*, sendo essa a essência das práticas relatadas no código. Além disso, o IBGC evidencia o tema conflito de interesses como um dos assuntos fundamentais na elaboração de qualquer código de conduta organizacional.

1.3.4.8 Síntese dos estudos de governança

Os estudos apresentados refletem a importância do tema governança no cenário internacional. O Quadro 9 apresenta uma compilação dos estudos de governança elencados

nas subseções anteriores, bem como os respectivos princípios disseminados e propagados pelos órgãos (comitês e instituições) promotores dos estudos.

Quadro 9 – Compilação dos estudos de governança

Comitê / instituição - país	Princípios (ordem alfabética)
<i>Cadbury Committee</i> (1992) – Reino Unido	<i>Accountability</i> , integridade e transparência.
<i>Nolan Committee</i> (1995) – Reino Unido	<i>Accountability</i> , honestidade, integridade, interesse público, liderança, objetividade e transparência.
Governança Governamental – Timmers (2000) – Holanda	<i>Accountability</i> , controle, gerenciamento e supervisão.
IFAC (2001) – Estados Unidos	<i>Accountability</i> , integridade e transparência.
ANAO (2003) – Austrália	<i>Accountability</i> , administração, integridade, liderança e transparência.
OECD (2004) – Países-membros da OECD	Conformidade, controle de gestão, cooperação ativa entre os <i>stakeholders</i> , direito dos <i>stakeholders</i> , divisão de responsabilidades, divulgação oportuna e fidedigna, equidade, orientação estratégica, prestação de contas e transparência.
IBGC (2009) – Brasil	Equidade, prestação de contas (<i>accountability</i>), responsabilidade corporativa e transparência.

Fonte: O autor, 2014.

Observa-se pelo Quadro 9 que alguns princípios como *accountability*, integridade e transparência são mencionados por pelo menos quatro comitês / instituições, podendo ser considerados os princípios basilares da governança.

A próxima seção aborda os aspectos metodológicos que foram empregados para a condução da pesquisa.

2 METODOLOGIA

A seção de metodologia é apresentada em três subseções, definidas da seguinte forma: inicialmente, apresenta-se a classificação da pesquisa; a segunda subseção aborda a coleta de dados e a amostra utilizada; e a última subseção detalha o tratamento dos dados, apresentando uma proposta de referencial de análise dos princípios de governança.

2.1 Classificação da pesquisa

A expressão Metodologia é definida como a maneira global de conduzir o processo de construção da pesquisa, iniciando no referencial teórico e chegando à coleta e análise dos dados (COLLIS; HUSSEY, 2005). Silva (2010, p. 53) afirma que “a escolha da metodologia oscila de acordo com os objetivos traçados da pesquisa e o problema que se encontra sendo investigado”.

Considerando o objetivo geral definido, investigar a evidenciação de princípios de governança nos relatórios de auditoria elaborados pelo órgão de controle interno da Marinha do Brasil (MB), optou-se em realizar um estudo de caso na organização responsável pelas atividades de auditoria na MB: o Centro de Controle Interno da Marinha (CCIMAR).

De acordo com Yin (2001, p. 32), o estudo de caso é uma análise empírica que “investiga um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto da vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos”. Para Gil (2010, p. 37), esta modalidade de pesquisa “consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento”. Tratando a governança como um fenômeno contemporâneo, buscou-se, pelo método de estudo de caso, fazer a investigação detalhada dos princípios (objetos) desse fenômeno nos relatórios produzidos pelo CCIMAR.

Quanto aos fins, pode-se classificar o estudo como uma pesquisa descritiva. De acordo com Vergara (2011, p. 42), “a pesquisa descritiva expõe características de determinada população ou de determinado fenômeno”. Neste estudo, foram expostas as características dos relatórios de auditoria da MB vinculadas à perspectiva da governança.

Quanto aos meios de investigação, a pesquisa é classificada como documental. Vergara (2011, p. 43) afirma que a “investigação documental é a realizada em documentos conservados no interior de órgãos públicos e privados de qualquer natureza, ou com pessoas”. No caso específico deste estudo, os documentos investigados foram os relatórios de auditoria disponíveis no CCIMAR. Para um melhor entendimento dos relatórios, utilizaram-se subsidiariamente as normas, ordens internas e manuais que regulam as atividades dos auditores internos da MB.

A pesquisa ainda se enquadra como uma investigação *ex post facto*, pelo fato de investigar relatórios de auditoria passados. Na visão de Vergara (2011, p. 44), aplica-se a pesquisa *ex post facto* “quando o pesquisador não pode controlar ou manipular variáveis, seja porque suas manifestações já ocorreram, seja porque as variáveis não são controláveis”.

Neste estudo, os relatórios investigados foram devidamente emitidos pelo órgão de controle interno da MB e transmitidos para as organizações militares (OM) auditadas, cabendo ao pesquisador buscar evidências dos princípios de governança nos elementos textuais dos documentos elaborados pelos auditores internos da MB.

2.2 Coleta de dados e amostra

Para a coleta de dados deste estudo, solicitou-se formalmente ao CCIMAR o acesso aos relatórios de auditoria e às normas, ordens internas e manuais do órgão que dão suporte à condução das atividades de auditoria. A partir da aprovação do acesso documental, realizou-se a visita ao órgão, sendo o material solicitado prontamente disponibilizado para o desenvolvimento da pesquisa.

A coleta de dados foi conduzida a partir da natureza das fontes em duas etapas. A primeira consistiu em levantar as normas e ordens internas que regulam as atividades de auditoria do CCIMAR. Além disso, o órgão disponibilizou o acesso às normas da Secretaria-Geral da Marinha (SGM) e ao Manual de Constatações de Auditoria (MACAUD)¹³. As normas da SGM contemplam orientações específicas para a adequada administração das gestorias¹⁴ existentes no âmbito interno da MB. Registra-se que as principais constatações das

¹³ O MACAUD é um banco de constatações recorrentes nas auditorias internas conduzidas pelo órgão.

¹⁴ As gestorias são representadas pelas contas patrimoniais ou de recursos financeiros gerenciadas pelos militares e servidores civis atuantes nas atividades administrativas das OM da MB. São exemplos de gestorias na MB:

auditorias realizadas pelo CCIMAR focalizam a inobservância das normas SGM e do MACAUD. Ambos os documentos, normas SGM e MACAUD, estão disponíveis internamente na MB para todas as OM.

A realização dessa etapa permitiu a obtenção dos modelos (formatos) de relatórios de auditoria utilizados e a identificação dos tipos de auditoria conduzidos pelo órgão.

A segunda etapa foi o levantamento dos relatórios de auditoria elaborados pelo órgão de controle interno da MB. Nessa etapa, o CCIMAR também permitiu o acesso ao acervo de documentos que subsidiaram a elaboração dos relatórios. Assim, além das versões finais dos relatórios de auditoria emitidos, foram disponibilizados os questionários de auditoria respondidos pelas OM auditadas, os papéis de trabalho¹⁵ dos auditores internos do órgão e os relatórios de gestão¹⁶ das OM auditadas.

Observou-se que, na segunda etapa da coleta de dados, os relatórios de auditoria armazenados pelo órgão, emitidos antes do dia 5 de outubro de 2012, pertenciam à antiga Diretoria de Contas da Marinha (DCoM), que teve sua denominação alterada para CCIMAR na data supracitada. A alteração teve o propósito de atender às orientações emanadas pelo TCU de que os órgãos de controle interno das Forças Armadas deveriam ficar diretamente subordinados aos respectivos Comandantes de Força (Marinha, Exército e Aeronáutica), além de receber a mesma denominação¹⁷.

Sendo assim, por não ter sido percebida nenhuma alteração significativa entre os modelos de relatórios de auditoria utilizados pelo CCIMAR e a extinta DCoM, a pesquisa partiu da premissa que os relatórios do CCIMAR são similares e compatíveis aos da extinta DCoM, não havendo necessidade de fazer qualquer tipo de distinção entre os mesmos.

Constatou-se que o CCIMAR elabora cinco tipos de relatórios:

- Relatório de auditoria de acompanhamento;
- Relatório de auditoria de avaliação da gestão;
- Relatório de auditoria de conformidade documental;

Execução Financeira, Material, Pagamento de Pessoal, Municciamento (Alimentação), entre outras (MARINHA DO BRASIL, 2008).

¹⁵ Os papéis de trabalho elaborados pelos auditores “representam o registro de todas as evidências (por meio da observação, inspeção, indagação, investigação etc.) obtidas ao longo da execução do serviço de auditoria” (ALMEIDA, 2010, p. 67).

¹⁶ Relatório de gestão: conjunto de documentos, informações e demonstrativos de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial relativos à gestão dos responsáveis por uma ou mais Unidades Jurisdicionadas, organizada de forma a possibilitar a visão sistêmica da conformidade e do desempenho desta gestão (MARINHA DO BRASIL, 2010, p. 5-1).

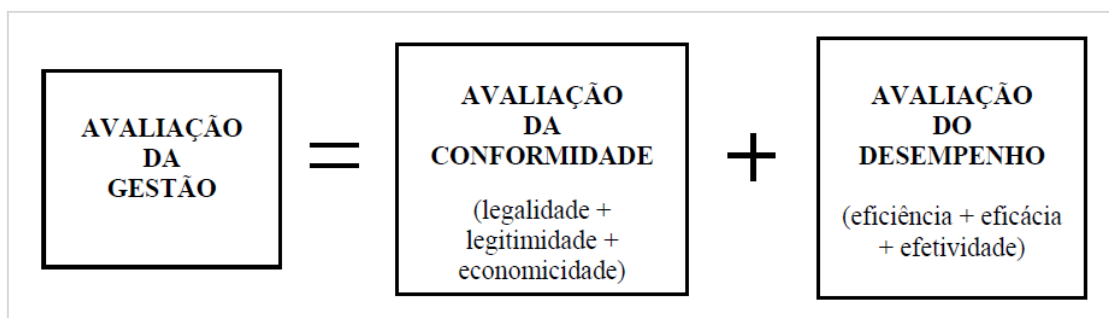
¹⁷ Centro de Controle Interno da Marinha / Centro de Controle Interno do Exército / Centro de Controle Interno da Aeronáutica.

- Relatório de auditoria especial; e
- Relatório de auditoria operacional.

Devido à considerável quantidade de documentos disponibilizados pelo órgão para o desenvolvimento da pesquisa, incluindo manuais, normas e ordens internas, decidiu-se limitar o tipo de relatório de auditoria que seria considerado para fins de investigação.

Levando-se em consideração o objetivo geral da pesquisa, julgou-se que o relatório de auditoria de avaliação da gestão seria o mais correlato com a proposta deste estudo, uma vez que, segundo a SGM-601, a “*avaliação da gestão* consiste no somatório da avaliação da *conformidade* da gestão e da avaliação do *desempenho* da gestão” (MARINHA DO BRASIL, 2010, p. 5-5, grifo do autor). A Figura 4 expressa graficamente o contexto de abordagem da avaliação da gestão na visão da MB.

Figura 4 – Avaliação da gestão na visão da MB



Fonte: MARINHA DO BRASIL, 2010, p. 5-5.

Dessa forma, por congregarem tanto a avaliação da conformidade quanto a avaliação do desempenho, foram selecionados os relatórios de auditoria de avaliação da gestão arquivados no órgão de controle interno da MB. Ressalta-se que os relatórios de auditoria de avaliação da gestão são mais abrangentes do que os demais tipos de relatórios disponibilizados, sendo elaborados, exclusivamente, pelo Departamento de Gestão Pública e Acompanhamento de Processos (CCIMAR-30). Outro fator relevante é que a auditoria de avaliação da gestão é conduzida em OM previamente selecionadas pelo TCU (controle externo), fato que não é observado, necessariamente, nas auditorias de acompanhamento e de conformidade documental.

Devido à extensão textual dos relatórios de auditoria de avaliação da gestão, sendo alguns compostos por mais de 100 páginas, restringiu-se a investigação a uma amostra de conveniência composta pelos relatórios elaborados no ano de 2012. Ao todo, no período selecionado, foram compulsados seis relatórios de auditoria de avaliação da gestão.

2.3 Tratamento dos dados: proposta de um referencial de análise

Inicialmente, contextualizou-se a organização responsável pela elaboração dos relatórios de auditoria investigados. Para tal, partiu-se de uma perspectiva macro da MB, passando pela estrutura geral de controle interno da instituição até chegar ao caso específico do CCIMAR. A contextualização foi baseada nos documentos internos disponibilizados pelo órgão.

Na etapa seguinte, estabeleceram-se, genericamente, as relações de agência existentes dentro da maioria das OM da MB. As relações foram definidas com base nas normas disponibilizadas pelo CCIMAR e de acordo com a experiência profissional do pesquisador na MB, perfazendo mais de 18 anos de serviços prestados à instituição em diferentes OM.

O estabelecimento das relações de agência buscou evidenciar os papéis desempenhados pelos militares e/ou civis (principal ou agente) dentro da maior parte dos ambientes organizacionais da MB, promovendo, assim, um prévio entendimento das estruturas das OM auditadas pelo CCIMAR.

Antes da investigação propriamente dita dos relatórios de auditoria de avaliação da gestão selecionados, elaborou-se um quadro de referência com os princípios de governança recorrentes na literatura. Esse quadro pode ser considerado uma contribuição metodológica deste estudo, visto que, inexistente até aqui, pode ser utilizado em pesquisas futuras tratando sobre ocorrências empíricas dos princípios aqui sintetizados. Para Gil (2010, p. 68), a constituição do quadro de referência proporciona uma “[...] orientação geral da pesquisa, bem como a definição de conceitos [...e...] também se mostra importante para auxiliar na interpretação dos dados”.

Tendo em vista a quantidade de princípios de governança ressaltados no referencial teórico, definiu-se que, para compor o quadro de referência, o princípio de governança deveria ser mencionado em pelo menos dois dos seguintes estudos: Timmers (2000); IFAC (2001); ANAO (2003); OECD (2004); e IBGC (2009). Relembrando que os princípios defendidos pelo *Cadbury Committee* (1992) e pelo *Nolan Committee* (1995) foram contemplados no estudo da IFAC (estudo 13). Logo, os princípios abordados pela IFAC (2001) foram mencionados, na verdade, por três dos sete estudos apresentados no referencial teórico. Sendo assim, os princípios finalmente definidos para o quadro de referência foram os seguintes:

- *Accountability* – Timmers (2000), IFAC (2001), ANAO (2003), e IBGC (2009);
- Equidade – OECD (2004) e IBGC (2009);
- Integridade – IFAC (2001) e ANAO (2003); e
- Transparência – IFAC (2001), ANAO (2003), OECD (2004) e IBGC (2009).

Após a seleção dos princípios de governança para formulação do quadro de referência, estabeleceram-se os significados de cada um dos princípios, que foram definidos de acordo com as similitudes conceituais verificadas no referencial teórico, observando a aplicabilidade do significado ao contexto do setor público. O Quadro 10 apresenta os significados dos princípios definidos como referência.

Quadro 10 – Quadro de referência

Princípios	Significados
<i>Accountability</i>	É o processo pelo qual as entidades e agentes do setor público respondem pelas decisões e ações adotadas, submetendo-se ao controle externo. Na prática, a <i>accountability</i> é a obrigação de responder por uma responsabilidade conferida (IFAC, 2001; ANAO 2003).
Equidade	Caracteriza-se pelo tratamento justo de todos os <i>stakeholders</i> , em que atitudes ou políticas discriminatórias, sob qualquer pretexto, são totalmente inaceitáveis (IBGC, 2009).
Integridade	Baseada em honestidade, objetividade, altos padrões de decência e probidade na administração dos recursos públicos e na gestão das entidades. É dependente da eficácia do sistema de controle das entidades e dos padrões pessoais e profissionais dos agentes públicos. Reflete-se tanto nos processos decisórios quanto na qualidade dos relatórios financeiros e de desempenho elaborados pelas entidades públicas (IFAC, 2001; ANAO, 2003).
Transparência	É necessária para garantir que os <i>stakeholders</i> possam confiar nos processos decisórios e ações das entidades do setor público, na gestão das atividades e nos servidores dessas entidades. As informações reportadas aos <i>stakeholders</i> devem ser completas, precisas e claras. Além disso, elas devem ser divulgadas de forma efetiva e oportuna, e submetidas a um exame externo quando necessário (IFAC, 2001; ANAO, 2003).

Fontes: IFAC, 2001; ANAO, 2003; IBGC, 2009.

Uma vez elaborado o quadro de referência, cada princípio de governança passou a representar um atributo (“uma variável”) a ser investigado nos relatórios de auditoria do CCIMAR. De forma primária, os atributos permitiram identificar se os princípios estavam ou não sendo contemplados nos relatórios selecionados.

A partir da construção do quadro de referência, observou-se a frequência com que os atributos, ou seja, os princípios de governança ocorreram em cada um dos relatórios de auditoria investigados. Gil (2010) define este passo como o tratamento de dados de uma pesquisa documental. O procedimento permitiu identificar os princípios de governança mais evidenciados nos relatórios, bem como aqueles menos ressaltados, servindo de base para formulação de sugestões para o CCIMAR na condução das atividades de auditoria interna na MB.

A investigação dos relatórios foi conduzida sob as perspectivas de cada um dos princípios de governança definidos no Quadro 10. No primeiro momento, identificaram-se os princípios evidenciados explicitamente na redação dos relatórios de auditoria. Em seguida, com o intuito de verificar a presença implícita dos princípios de governança, definiram-se, com base nos contextos dos significados do quadro de referência, algumas palavras-chave que poderiam estar associadas aos princípios definidos, originando, assim, a proposta de referencial de análise deste estudo. O Quadro 11 apresenta a proposta citada, incluindo as palavras-chave correspondentes aos princípios previamente selecionados.

Quadro 11 – Proposta de referencial de análise

Princípios	Palavras-chave
<i>Accountability</i>	Prestação (ões) de contas / prestar contas.
Equidade	Tratamento justo.
Integridade	Confiabilidade / fidedignidade das informações / dos dados.
Transparência	Disponibilidade / divulgação das informações / dos dados.

Fonte: O autor, 2014.

A ocorrência das palavras-chave apresentadas na proposta de referencial de análise também foi quantificada na pesquisa. Logo, a contagem de palavras-chave, assim como dos atributos (princípios explícitos), ainda que pela simples frequência de ocorrência, trouxe um escopo quantitativo à investigação, que complementou a abordagem predominantemente qualitativa adotada. Esse escopo certamente poderá ser ampliado quando se fizer uso de maiores amostras ou de técnicas mais elaboradas para análise textual quantitativa, com o apoio de *softwares* como o ALCESTE¹⁸ ou o IRAMUTEQ¹⁹.

Para ilustrar os princípios de governança evidenciados, destacaram-se trechos dos relatórios investigados em que se verificou a ocorrência dos atributos (princípios) e das palavras-chave mencionadas no referencial de análise.

Os elementos da amostra selecionada - ou seja, os relatórios de auditoria de avaliação da gestão elaborados pelo CCIMAR, em 2012 - foram codificados numericamente (Relatórios 1 a 6), tendo em vista que o intuito da pesquisa não foi identificar as organizações auditadas, mas, sim, investigar a evidenciação dos princípios de governança nos respectivos relatórios.

Por fim, para interpretar qualitativamente o conteúdo geral dos relatórios de auditoria selecionados, recorreu-se às teorias e fundamentações científicas apresentadas no referencial teórico desta pesquisa.

¹⁸ ALCESTE - *Analyse Lexicale par Contexte d'un Ensemble de Segment de Texte*.

¹⁹ IRAMUTEQ - *Interface de R pour les Analyses Multidimensionnelles de Textes et de Questionnaires*.

Ressalta-se que este estudo verificou apenas a evidenciação dos princípios de governança nos relatórios de auditoria do órgão, tal como foram redigidos, não levando em consideração o grau de complexidade, profundidade e/ou qualidade das abordagens dos mesmos. A próxima seção apresenta a descrição e discussão dos resultados deste estudo, a partir do material disponibilizado pelo órgão de controle interno da MB – o CCIMAR.

3 DESCRIÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Esta seção é composta por duas subseções, iniciando com a contextualização do caso, que parte de uma perspectiva macro da MB até chegar ao caso específico do CCIMAR. Em seguida, ainda na primeira subseção, abordam-se as relações de agência existentes na maioria das OM, permitindo o prévio entendimento das estruturas organizacionais auditadas pelo CCIMAR. A segunda subseção apresenta os resultados da investigação dos relatórios de auditoria, contemplando a perspectiva dos princípios de governança definidos na metodologia.

3.1 Contextualização do caso

A Marinha do Brasil (MB) compõe juntamente com o Exército e a Aeronáutica as Forças Armadas brasileiras, que segundo o art. 2º da Lei nº 6.880/1980 (Estatuto dos Militares):

[...] destinam-se a defender a Pátria e a garantir os poderes constituídos, a lei e a ordem. São instituições nacionais, permanentes e regulares, organizadas com base na hierarquia e na disciplina, sob a autoridade suprema do Presidente da República e dentro dos limites da lei (BRASIL, 1980).

Considerando exclusivamente a MB, o *site* oficial da instituição apresenta a missão naval dentro do contexto das Forças Armadas:

Preparar e empregar o Poder Naval, a fim de contribuir para a defesa da Pátria. Estar pronta para atuar na garantia dos poderes constitucionais e, por iniciativa de qualquer destes, da lei e da ordem; atuar em ações sob a égide de organismos internacionais e em apoio à política externa do País; e cumprir as atribuições subsidiárias previstas em Lei, com ênfase naquelas relacionadas à Autoridade Marítima, a fim de contribuir para a salvaguarda dos interesses nacionais (MARINHA DO BRASIL, 2014)²⁰.

Para o cumprimento da missão mencionada, a MB recebe recursos orçamentários, assim como os demais órgãos da administração pública. No caso específico da MB, esses recursos são distribuídos para as OM que compõem a instituição, o que representa aproximadamente 400 OM, que juntas, no ano de 2012, receberam cerca de R\$ 886 milhões²¹,

²⁰ Disponível em: <<http://www.mar.mil.br/>>. Acesso em 10 fev. 2014.

²¹ Informação extraída do Balanço Geral da União. Disponível em: <<https://www.tesouro.fazenda.gov.br/>>. Acesso em: 24 out.2013.

conforme os balanços orçamentários da instituição disponíveis no *site* da Secretaria do Tesouro Nacional (STN).

Diante do montante orçamentário disponibilizado à MB, ressalta-se a importância da manutenção de um adequado sistema de controle interno que contribua para melhor aplicação possível dos recursos públicos destinados à Força Naval.

Com o intuito de proporcionar um melhor entendimento da estrutura de controle interno da MB e das OM auditadas, apresentam-se, em seguida, três subseções que retratam o panorama geral do controle interno na MB, o caso específico do CCIMAR e as relações de agência nas OM.

3.1.1 Panorama geral do controle interno na MB

O controle interno na MB teve início com a criação do extinto Serviço de Auditoria da Marinha (SAMA), em 10 de maio de 1974, sendo consequência da evolução das atividades de controle exercidas pela Secretaria-Geral da Marinha (SGM), órgão criado em 4 de agosto de 1952. (MARINHA DO BRASIL, 2010). O SAMA foi sucedido pela criação da Diretoria de Contas da Marinha (DCoM), em 25 de setembro de 1998, tendo sua denominação alterada para Centro de Controle Interno da Marinha (CCIMAR) em 5 de outubro de 2012 (MARINHA DO BRASIL, 2013).

O controle interno permeia todos os níveis organizacionais da MB, desde a alta administração naval até o menor nível de execução dentro de cada OM, por meio da atuação dos respectivos conselhos de gestão²² (MARINHA DO BRASIL, 2010). Conforme mencionado anteriormente, a MB é composta por, aproximadamente, 400 OM, exigindo que a instituição envide esforços para a manutenção de uma estrutura de controle interno adequada.

O controle interno da MB integra o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (SCIPF)²³. As atribuições do SCIPF são definidas no art. 2º do Decreto nº 3.591/2000:

²² O conselho de gestão tem a finalidade de assessorar a direção da OM na gestão organizacional e na administração econômico-financeira, mediante planejamento, programação, controle e fiscalização da aplicação dos recursos orçamentários, financeiros e patrimoniais colocados à disposição da OM ou pelos quais responde (Adaptado de MARINHA DO BRASIL, 2008, p. 3-1).

²³ O SCIPF é composto pela CGU (Órgão Central do Sistema); pelas Secretarias de Controle Interno – Ciset (Órgão Setoriais), que integram as estruturas dos Ministérios da Defesa (MD), das Relações Exteriores, da Advocacia-Geral da União (AGU) e da Casa Civil; e pelas Unidades Setoriais da Secretaria de Controle Interno

- I - avaliar o cumprimento das metas previstas no Plano Plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;
- II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e à eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e nas entidades da Administração Pública Federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
- III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;
- IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional (BRASIL, 2000).

Visando atender às demandas e orientações do SCIEPF e do TCU, a MB conta com o Sistema de Controle Interno da Marinha do Brasil (SCIMB), que desempenha as funções de fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial das entidades sob sua jurisdição, quanto à eficiência, eficácia, legitimidade e legalidade, utilizando como ferramentas as auditorias internas, as análises de prestação de contas e os monitoramentos por intermédio dos relatórios de gestão e/ou processos de contas (MARINHA DO BRASIL, 2010).

Estruturalmente, o SCIMB é composto pelos seguintes órgãos: Conselho Financeiro e Administrativo da Marinha (COFAMAR); Secretaria-Geral da Marinha (SGM); Diretoria de Gestão Orçamentária da Marinha (DGOM); Diretoria de Finanças da Marinha (DFM); e Centro de Controle Interno da Marinha (CCIMAR). (Adaptado de MARINHA DO BRASIL, 2010). As atribuições desempenhadas pelos órgãos do SCIMB, sob a ótica do controle interno, são discriminadas no Quadro 12.

Quadro 12 – Atribuições dos órgãos do SCIMB

Órgãos do SCIMB	Atribuições
COFAMAR	Possui o propósito de assessorar o Comandante da Marinha nos assuntos administrativos e financeiros da MB, exercendo o mais elevado nível de controle da execução físico-financeira do Plano de Ação.
SGM (Órgão Central do Sistema)	Supervisiona as atividades de planejamento orçamentário, de programação e execução financeira, orçamentária e patrimonial e de controle interno.
DGOM	Exerce as atividades de programação orçamentária.
DFM	Exerce as atividades de programação financeira e contabilidade, evidenciando a situação da execução financeira, orçamentária e patrimonial.
CCIMAR	Exerce as atividades de auditoria, análise e apresentação de contas.

Fonte: Adaptado de MARINHA DO BRASIL, 2010.

De acordo com o Quadro 12, o exercício das atividades de auditoria representa uma das atribuições do CCIMAR no âmbito do SCIMB, sendo que os resultados dessas atividades são materializados pelos relatórios de auditoria, que, por sua vez, são os objetos de investigação desta pesquisa. A próxima subseção aborda o caso específico do CCIMAR,

destacando as tarefas intrínsecas, a estrutura organizacional e os tipos de auditoria conduzidos pelo órgão.

3.1.2 O Centro de Controle Interno da Marinha

O Centro de Controle Interno da Marinha (CCIMAR) foi criado pelo Decreto nº 7.809/2012, atendendo à orientação formulada pelo TCU de que órgãos de controle interno das Forças Armadas ficassem diretamente subordinados aos respectivos Comandos Militares e que recebessem a mesma denominação (MARINHA DO BRASIL, 2012).

A alteração proposta pelo TCU permitiu que o CCIMAR ficasse vinculado diretamente ao órgão máximo da instituição, o Comando da Marinha (CM), fato não observado pela extinta DCoM, que ficava subordinada hierarquicamente à SGM. Essa medida proporcionou uma maior independência do órgão para a condução das atividades de auditoria interna.

O CCIMAR “tem o propósito de conduzir a execução das atividades de controle interno e assessorar o Alto Comando nos assuntos concernentes a estas atividades, a fim de contribuir para o cumprimento da missão da MB” (MARINHA DO BRASIL, 2013, p. 1). De acordo com o regulamento do CCIMAR, as seguintes tarefas devem ser desempenhadas pelo órgão para consecução do propósito estabelecido:

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

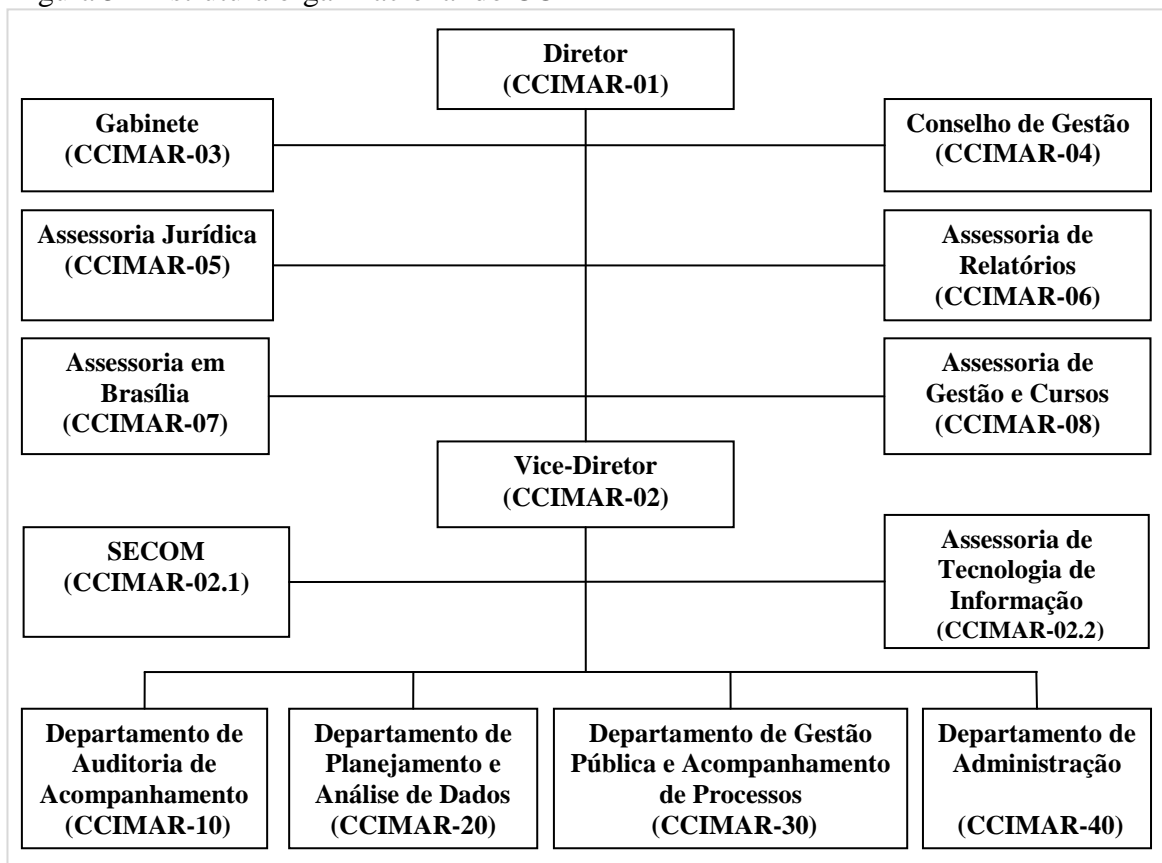
- X- representar a MB no Conselho de Controle Interno do Ministério da Defesa (CCI-MD);
- XI- apoiar, no que lhe for solicitado, o Controle Externo no exercício de sua Missão Institucional;
- XII- controlar a situação de Quitação com a Fazenda Nacional (QFN) do pessoal da MB; e
- XIII- assessorar o Comandante da Marinha e o COFAMAR nos assuntos designados ao CCIMAR (MARINHA DO BRASIL, 2013, p. 1-2, grifo nosso).

Para conduzir as 13 tarefas previstas, o CCIMAR dispõe de quatro departamentos:

- Departamento de Auditoria de Acompanhamento;
- Departamento de Planejamento e Análise de Dados;
- Departamento de Gestão Pública e Acompanhamento de Processos; e
- Departamento de Administração.

Além dos departamentos mencionados, a direção e vice-direção do CCIMAR contam com assessorias específicas que compõem a estrutura organizacional do órgão, conforme detalhado na Figura 5.

Figura 5 – Estrutura organizacional do CCIMAR



Fonte: MARINHA DO BRASIL, 2013.

As atribuições dos elementos componentes da estrutura organizacional da Figura 5 estão previstas no regulamento do CCIMAR. Entretanto, atendo-se exclusivamente a elaboração dos relatórios de auditoria na MB, destaca-se a atuação do Departamento de

Auditoria de Acompanhamento (CCIMAR-10) e do Departamento de Gestão Pública e Acompanhamento de Processos (CCIMAR-30). O CCIMAR-10 é responsável por coordenar a execução das atividades de auditoria de acompanhamento da gestão, bem como por executar as atividades de auditoria especial. Ao CCIMAR-30 compete coordenar a execução das atividades de auditoria de avaliação da gestão e operacional no âmbito da MB (MARINHA DO BRASIL, 2013). As atividades coordenadas pelos departamentos mencionados (CCIMAR-10 e CCIMAR-30) são associadas aos tipos de auditoria descritos no Quadro 13.

Quadro 13 – Tipos de auditoria conduzidos pelo CCIMAR

Tipos de Auditoria (Departamento responsável)	Descrição
Acompanhamento (CCIMAR-10)	É o instrumento de fiscalização utilizado para examinar a legalidade e a legitimidade dos atos de gestão praticados pelos responsáveis pela administração de valores e bens da MB ou a ela confiados, quanto aos aspectos contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial. É realizada ao longo do processo de gestão, mediante visita à OM, para análise e avaliação dos atos de gestão pública praticados pelos agentes responsáveis, por meio de verificação documental, entrevista e coleta de dados, evidenciando aspectos positivos, orientando e apontando possíveis discrepâncias e irregularidades.
Avaliação da Gestão (CCIMAR-30)	É o instrumento de fiscalização destinado à emissão de opinião sobre o exercício financeiro anterior, englobando o exame das peças que instruem os processos de contas, o exame da documentação comprobatória dos atos e fatos administrativos, a verificação da eficiência dos sistemas de controles administrativo e contábil, a verificação do cumprimento da legislação pertinente e a avaliação dos resultados operacionais e da execução dos programas de governo, quanto à economicidade, eficiência e eficácia. Compreende, portanto, exames associados à conformidade e ao desempenho da gestão das UJ, no exercício sob análise.
Conformidade Documental (CCIMAR-10)	É a modalidade de Auditoria realizada à distância, que consiste na análise das prestações de contas e documentos afins, referentes às diversas gestorias administradas pelas OM da MB, com o objetivo de verificar a conformidade e a fidelidade dos atos, fatos e procedimentos de gestão praticados por seus responsáveis.
Especial (CCIMAR-10)	É o instrumento de fiscalização utilizado, após autorização da SGM, para o exame de fatos ou situações relevantes, de natureza incomum ou extraordinária, que apontem para a ocorrência de irregularidades ou ilegalidades.
Operacional (CCIMAR-30)	É o instrumento de fiscalização voltado para o exame dos procedimentos operacionais das OM da MB, dos programas de governo, projetos, atividades, ou segmentos destes, com a finalidade de avaliar a gestão quanto aos aspectos da eficiência, eficácia e economicidade, procurando auxiliar a administração na gerência e nos resultados, por meio de recomendações que visem a aprimorar os procedimentos, melhorar os controles e aumentar a responsabilidade gerencial. O foco da Auditoria Operacional é o processo de gestão nos seus múltiplos aspectos de planejamento, de organização, de procedimentos operacionais e de acompanhamento gerencial, inclusive quanto aos seus resultados em termos de metas alcançadas.

Fonte: Adaptado de MARINHA DO BRASIL, 2010.

Ressalta-se que as descrições dos tipos de auditoria apresentadas no Quadro 13 foram contextualizadas para atender as especificidades da MB, sendo compatíveis com os tipos propostos por Castro (2011).

Os critérios normalmente utilizados para seleção das OM auditadas são: volume de recursos orçamentários movimentados, complexidade das atividades organizacionais, histórico das auditorias anteriores e tempo sem auditoria (MARINHA DO BRASIL, 2014). Todavia, ressalta-se que as auditorias de avaliação da gestão são conduzidas pelo CCIMAR em OM previamente selecionadas pelo TCU.

Em termos gerais, as OM são auditadas nas seguintes áreas:

- Execução Financeira²⁴;
- Licitações, Contratos e Acordos Administrativos;
- Caixa de Economias²⁵;
- Pagamento de Pessoal Militar e Militar;
- Conta de Pagamentos Imediatos (COPIMED)²⁶;
- Material (controle patrimonial das OM);
- Municiamto²⁷;
- Gestorias Especiais (Contabilidade, Depósitos, entre outras); e
- Desempenho da Gestão.

A partir da compreensão das atividades de auditoria desenvolvidas, especificamente, pelo CCIMAR, a próxima subseção aborda as relações de agência existentes nas estruturas organizacionais auditadas pelo órgão de controle interno da MB.

²⁴ Conjunto de atividades, devidamente integradas, que tem por finalidade executar, acompanhar e controlar ingressos e dispêndios, inclusive os restos a pagar, previstos e fixados para a Marinha na Lei Orçamentária Anual (MARINHA DO BRASIL, 2008, p. 1-1).

²⁵ Conjunto de atividades, devidamente integradas, que tem por finalidade gerir os recursos financeiros gerados internamente na OM, não classificados como receita do Órgão Fundo Naval (MARINHA DO BRASIL, 2008, p. 1-1).

²⁶ A COPIMED tem a finalidade principal de permitir que ao pessoal vinculado à Marinha possa ser concedido, a título de adiantamento, valor correspondente ao total ou parte de parcelas ou rubricas de pagamento a que legalmente faz jus (MARINHA DO BRASIL, 2011, p. 40-1).

²⁷ Conjunto de atividades, devidamente integradas, que tem por finalidade gerir os recursos financeiros inerentes à alimentação do pessoal (MARINHA DO BRASIL, 2008, p. 1-1).

3.1.3 Relações de agência nas organizações militares

As estruturas organizacionais da MB são compostas por militares da ativa, militares da reserva remunerada e servidores civis. Em algumas situações específicas, como o caso dos navios de guerra, as estruturas são compostas, exclusivamente, por militares da ativa.

No ambiente militar, as organizações possuem um sistema de autoridade constituído por diferentes níveis hierárquicos, em que, normalmente, o cargo mais elevado é ocupado pelo “Comandante” ou “Diretor”.

Com base nas normas internas disponibilizadas pelo CCIMAR, na experiência profissional do pesquisador (mais de 18 anos de serviço militar prestados em diferentes OM) e na cadeia “principal-agente” de uma administração municipal formulada por Slomski (2011), foram estabelecidas as principais relações de agência que ocorrem no âmbito interno da maioria das OM da MB. A Figura 6 ilustra as relações de agência intraorganizacionais estabelecidas.

Figura 6 – Principais relações de agência existentes dentro da maioria das OM

Comandante / Diretor (principal)	Imediato / Vice-Diretor (agente)			
	Imediato / Vice-Diretor (principal)	Chefe de Departamento (agente)		
		Chefe de Departamento (principal)	Encarregado de Divisão (agente)	
			Encarregado de Divisão (principal)	Agentes Auxiliares (agente)

Fonte: O autor, 2014.

As relações de agência apresentadas na Figura 6 estão diretamente associadas às estruturas hierarquizadas das OM da MB, em que o papel de principal ou agente é definido de acordo com a posição hierárquica do indivíduo. Na estrutura hierarquizada, as ordens e orientações emanadas pelo Comandante / Diretor devem ser transmitidas e cumpridas pelos agentes subordinados.

Considerando especificamente às atividades administrativas das OM, os Comandantes/ Diretores nem sempre possuem as mesmas informações que os agentes subordinados. Como exemplo, um Comandante pode não saber as especificidades de utilização dos recursos orçamentários recebidos, precisando ser assessorado pelos “agentes” por conta da assimetria informacional.

Por outro lado, na posição de “agentes” públicos da sociedade (principal), os Comandantes / Diretores devem administrar as respectivas OM observando os princípios de

governança evidenciados nesta pesquisa (*Accountability*, Integridade, Equidade, Transparência, entre outros).

Outra questão relevante nas relações de agência é o problema dos conflitos de interesse (JENSEN; MECKLING, 1976; KAYO; FAMÁ, 1997). No caso das Forças Armadas, ressalta-se que elas são organizadas com base na hierarquia e na disciplina (BRASIL, 1980). Normalmente, o descumprimento de uma ordem ou orientação no meio militar acarreta em uma sanção e/ou punição. Sendo assim, o agente de uma OM que atuar em benefício próprio, pode ser punido por conta de uma conduta divergente da esperada. Logo, entende-se que a disciplina requerida no ambiente militar contribui para a diminuição da assimetria informacional entre os atores (principais e agentes) mencionados na Figura 6.

Dessa forma, o estabelecimento das relações de agência existentes na maioria das OM da MB teve o intuito de permitir o prévio entendimento das estruturas organizacionais auditadas pelo CCIMAR. Verificou-se que a possibilidade de sanção e/ou punição nas Forças Armadas contribui para a mitigação dos principais problemas de agência: os conflitos de interesse e a assimetria informacional entre os atores internos das OM. Ressalta-se que as relações de agência apresentadas neste estudo se limitaram a perspectiva interna das organizações da MB.

A próxima subseção apresenta os resultados da investigação dos relatórios de auditoria de avaliação da gestão emitidos pelo CCIMAR em 2012, contemplando as perspectivas dos princípios de governança definidos no quadro de referência.

3.2 Resultados da investigação dos relatórios de auditoria

Esta pesquisa investigou os relatórios de auditoria de avaliação da gestão elaborados pelo órgão de controle interno da MB em 2012. Naquele ano, foram produzidos seis relatórios de auditoria que analisaram a gestão das Unidades Jurisdicionadas (UJ) selecionadas, previamente, pelo TCU.

De acordo com o Manual SIAFI²⁸ – Tomada e Prestação de Contas, UJ é definida como “[...] a unidade que organiza e apresenta o processo anual de contas que será

²⁸ SIAFI - Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal.

protocolado junto ao órgão de controle interno e posteriormente junto ao Tribunal de Contas da União” (STN, 2012, p.5).

No caso da MB, as UJ podem ser compostas por uma ou mais organizações militares (OM). As seis UJ, que tiveram as gestões avaliadas pelo CCIMAR, em 2012, são vinculadas às seguintes atividades na MB:

- Operacional – Quatro (4) UJ;
- Obtenção e apoio logístico – Uma (1) UJ; e
- Pesquisa e desenvolvimento – Uma (1) UJ.

Constatou-se que os procedimentos para condução da auditoria de avaliação da gestão estão preconizados na Ordem Interna nº 10-01 do CCIMAR. De acordo com o dispositivo, a auditoria de avaliação da gestão representa o instrumento que possibilita a emissão de opinião sobre a gestão da UJ, referindo-se ao exercício financeiro anterior. (MARINHA DO BRASIL, 2009). Sendo assim, os relatórios selecionados abrangeram, na verdade, a avaliação da execução financeira das UJ no exercício de 2011.

A Ordem Interna nº 10-01 do CCIMAR destaca os aspectos a serem observados por uma auditoria de avaliação da gestão:

- a) exame da documentação comprobatória dos atos e fatos administrativos;
- b) verificação da eficiência dos sistemas de controles administrativo e contábil;
- c) verificação do cumprimento da legislação pertinente;
- d) avaliação dos resultados operacionais e da execução dos programas de governo quanto à sua economicidade, eficiência e eficácia; e
- e) avaliação da estrutura de Controle Interno da UJ (MARINHA DO BRASIL, 2009, p.1).

Estes aspectos são mencionados por Castro (2011) ao descrever os diferentes tipos de auditoria no contexto de um sistema de controle interno. Registra-se que a auditoria de avaliação da gestão na MB é o somatório da avaliação da conformidade com a avaliação do desempenho (MARINHA DO BRASIL, 2010).

Os resultados das auditorias conduzidas internamente pela entidade são expressos por meio de relatórios, que devem conter conclusões, recomendações e providências a serem adotadas (CFC, 2003). De maneira geral, a estrutura síntese dos relatórios de auditoria de avaliação da gestão de 2012 elaborados pelo CCIMAR é apresentada no Anexo B, estando de acordo com a Decisão Normativa nº 117/2011²⁹ (Anexo C), do TCU.

²⁹ A Decisão Normativa – TCU nº 117/2011 dispôs acerca das UJ cujos responsáveis tiveram as contas de 2011 submetidas ao julgamento do TCU. O dispositivo especificou a forma, os prazos e os conteúdos das peças complementares componentes dos processos de contas das UJ selecionadas daquele exercício.

Dentre os itens mencionados na estrutura síntese (Anexo B), ressalta-se que o item 3.4 (avaliação do sistema de controle interno) foi abordado pelo CCIMAR a partir da ótica do *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO). Lembra-se que na visão do COSO (1994, p.13), o controle interno representa um processo que tem o intuito de “[...] fornecer segurança razoável quanto à consecução de objetivos nas seguintes categorias: eficácia e eficiência das operações; confiabilidade dos relatórios financeiros; conformidade com as leis e regulamentos aplicáveis”. Logo, nos seis relatórios de auditoria, foram avaliados os cinco componentes integrados do controle interno propostos pelo COSO: ambiente de controle; avaliação de riscos; atividades de controle; informação e comunicação; e monitoramento (COSO, 1994, 2013).

Iniciando a investigação sob a perspectiva da governança, constatou-se a existência nos relatórios de um tópico sobre a avaliação da governança corporativa das UJ auditadas. O assunto foi tratado, especificamente, na análise do ambiente de controle das organizações. Ressalta-se que a **governança corporativa pública** representa uma das concepções de governança propostas por Edwards et al. (2012), sendo focada, essencialmente, nas organizações públicas (nível de análise – micro)³⁰.

Em seguida, verificou-se a frequência dos atributos (princípios de governança) em cada um dos relatórios selecionados. A Tabela 1 apresenta as ocorrências explícitas dos princípios de governança definidos neste estudo.

Tabela 1 – Ocorrências explícitas dos princípios de governança

Princípios	Relatórios						Total
	R1	R2	R3	R4	R5	R6	
<i>Accountability</i>	0	0	0	0	0	0	0
Equidade	0	0	0	0	1	0	1
Integridade	2	3	2	4	5	3	19
Transparência	1	5	2	2	8	3	21

Fonte: O autor, 2014.

Percebeu-se que a “*Accountability*” não foi evidenciada de forma explícita em nenhum dos relatórios investigados. Outra constatação foi que o atributo “Equidade” teve apenas uma única ocorrência no Relatório 5. Os princípios da “Integridade” e da “Transparência” registraram, respectivamente, 19 e 21 ocorrências, sendo evidenciados em todos os relatórios de auditoria amostrados.

³⁰ Observar Quadro 4 – Concepções de governança, p. 28.

Buscando evidências implícitas dos princípios de governança nos relatórios, utilizou-se o referencial de análise proposto na metodologia desta pesquisa. A Tabela 2 apresenta a ocorrência das palavras-chave associadas aos princípios em cada relatório.

Tabela 2 – Ocorrências das palavras-chave associadas aos princípios

Palavras-chave (princípio)	Relatórios						Total
	R1	R2	R3	R4	R5	R6	
Prestação (ões) de contas / prestar contas (<i>accountability</i>)	11	4	6	28	65	41	155
Tratamento justo (equidade)	0	0	0	0	0	0	0
Confiabilidade / fidedignidade das informações / dos dados (integridade)	7	2	7	4	5	6	31
Disponibilidade / divulgação das informações / dos dados (transparência)	2	8	2	6	5	9	32

Fonte: O autor, 2014.

Observou-se que a palavra-chave “tratamento justo” não foi evidenciada nos relatórios. Em contrapartida, as palavras-chave “prestação (ões) de contas / prestar contar” associadas à *Accountability* foram mencionadas 155 vezes. Dessa forma, apesar do princípio da *Accountability* não ter sido evidenciado explicitamente nos relatórios, as ocorrências implícitas do princípio superaram quantitativamente o somatório de todas as demais evidências (ocorrências) investigadas nesta pesquisa, revelando a importância do tema para o órgão de controle interno da MB.

Visando detalhar a evidenciação dos princípios de governança, as próximas subseções apresentam as abordagens dos atributos (princípios) nos relatórios de auditoria de avaliação da gestão de 2012. A investigação foi conduzida sob a perspectiva de cada um dos princípios estabelecidos.

3.2.1 Princípio da *Accountability*

Conforme mencionado, o atributo “*Accountability*” não foi evidenciado de forma explícita nos relatórios examinados. Partindo da premissa que a expressão *accountability* ainda carece de uma tradução específica para a língua portuguesa (PINHO; SACRAMENTO, 2009), assumiu-se que a responsabilização em “prestar contas” representaria o princípio mencionado, conforme visão proposta pelo IBGC (2009), Matias-Pereira (2010) e Medeiros, Crantschaninov e Silva (2013).

O princípio da *Accountability* foi definido no estudo como o processo pelo qual os agentes públicos são responsabilizados pelas decisões, submetendo-se ao controle externo (IFAC, 2001; ANAO, 2003). Logo, tendo em vista que uma das atribuições do controle externo é analisar os processos de prestação de contas dos agentes públicos, inferiu-se que as palavras-chave “prestação (ões) de contas / prestar contas” estariam diretamente relacionadas à *accountability*.

Constataram-se 155 ocorrências das palavras-chave definidas no referencial de análise. Como exemplo, segue o trecho do Relatório 1, em que foi recomendada, pelo CCIMAR, a atualização da norma interna referente à gestoria de material (gestão patrimonial) da UJ auditada: “[...] estabelecer rotina para a confecção do processo de **Prestação de Contas** e a aprovação, conservação, sigilo, controle de acesso e tempo de arquivamento, em consonância com a Circular nº 13/2012, da SGM” (Relatório 1, 2012, grifo nosso). Ressalta-se que essa mesma orientação foi verificada no Relatório 4, sendo redigida de forma distinta.

No trecho citado (Relatório 1), assim como no Relatório 4, a recomendação proposta teve o intuito de contribuir para o aprimoramento da *accountability* das organizações auditadas. Apesar de ser uma orientação de caráter procedimental, os cidadãos esperam que os aspectos formais e legais previstos sejam cumpridos por aqueles que possuem a responsabilidade de “prestar contas”.

Nos Relatórios 2, 4 e 5, verificou-se outra ocorrência associada à prestação de contas – a sugestão de que fossem anexadas aos processos de contas das UJ auditadas, as autorizações de uso das Notas Fiscais eletrônicas (NF-e) relacionadas aos respectivos documentos auxiliares de NF-e (DANFE) dos fornecedores. A autorização de uso comprova a autenticidade da NF-e, proporcionando, conseqüentemente, o aperfeiçoamento da *accountability* dos órgãos.

A importância da atuação do controle interno das OM auditadas nos processos de prestação de contas (*accountability*) ficou evidenciada na seguinte passagem do Relatório 5:

O Parecer de Análise de Contas Inicial (PACI) representa a formalização do resultado da verificação das contas que, por sua vez, consiste no exame e apreciação dos processos de **Prestações de Contas** por Relator capacitado. Assim, o PACI é uma representação de Controle Interno da OM (Relatório 5, 2012, grifo nosso).

O PACI representa uma análise prévia das prestações de contas, em que o relator interno da OM emite a opinião com base na documentação comprobatória apresentada pelo gestor da conta analisada. O modelo de PACI é ilustrado no Anexo D e está previsto na publicação SGM-301 (MARINHA DO BRASIL, 2008).

Verificou-se que as demais ocorrências das palavras-chave associadas ao princípio estavam relacionadas aos requisitos de conformidade (cumprimento de prazos e formalidades) exigidos pelas legislações e normas da MB atualmente em vigor, contribuindo, de certa forma, para a melhoria da *accountability* das OM.

Apesar da expressão *accountability* não ter sido evidenciada explicitamente, observou-se que as palavras-chave “prestação (ões) de contas / prestar contas” permearam as redações de todos os relatórios investigados, revelando a importância da observação do princípio da *Accountability* nas auditorias de avaliação da gestão realizadas pelo CCIMAR.

3.2.2 Princípio da Equidade

A equidade é caracterizada pelo tratamento justo de todos os *stakeholders* de uma entidade (IBGC, 2009). Com base nos relatórios examinados, o princípio foi evidenciado, explicitamente, apenas no Relatório 5, no tópico de avaliação da conformidade da gestão das licitações, afastamentos e acordos administrativos da UJ auditada. A seguir, apresenta-se o extrato do Relatório 5, em que o princípio é mencionado:

Para a habilitação nas licitações – mesmo na modalidade Convite - e, por **equidade**, nos afastamentos, exigir-se-á dos interessados a documentação relativa ao cumprimento da Constituição Federal (Declaração relacionada ao trabalho de menor)³¹. O objetivo da Declaração é a tutela dos direitos sociais dos menores. Logo, a Administração deve deixar registrada nos autos de dispensa e de inexigibilidade a presença da referida Declaração (Relatório 5, 2012, grifo nosso).

No trecho expresso, observou-se a preocupação do CCIMAR em solicitar que a UJ exigisse, nos casos de dispensa e inexigibilidade do certame licitatório, a declaração mencionada, promovendo, assim, a equidade (mesmo tratamento) dentre aqueles que contratam com a administração pública, especificamente com a UJ auditada.

Constatou-se que a palavra-chave “tratamento justo” não foi evidenciada em nenhum dos relatórios amostrados. Porém, por meio de uma abordagem qualitativa, observou-se que os conselhos de gestão das OM, previstos na publicação SGM-301, poderiam atender o contexto do princípio da Equidade. Relembra-se que o Conselho de Gestão tem a atribuição de assessorar a direção da OM na gestão organizacional e na administração econômico-financeira (MARINHA DO BRASIL, 2008), sendo composto, normalmente, por

³¹ De acordo com o art. 7º, inciso XXXIII da Constituição Federal, é proibido o “trabalho noturno, perigoso ou insalubre a menores de dezoito e de qualquer trabalho a menores de dezesseis anos, salvo na condição de aprendiz, a partir de quatorze anos”.

representantes de todos os setores da OM. Logo, a reunião do conselho de gestão representa o momento em que os Departamentos / Divisões / Seções de uma OM podem e devem expor suas sugestões e necessidades gerais (materiais, financeiras, recursos humanos, entre outras) para o cumprimento da missão, assessorando, assim, a direção no gerenciamento da OM.

O Comandante / Diretor de uma OM somente será bem assessorado se permitir que os representantes dos setores da OM participem, de forma equitativa e efetiva, das respectivas reuniões do conselho de gestão.

Apesar do “conselho de gestão” não ter sido definido como palavra-chave associada ao princípio da Equidade, efetuou-se a verificação de frequência do termo nos relatórios de auditoria. Ao todo, foram computadas 109 ocorrências nos seis relatórios investigados.

Observou-se que as recomendações propostas pelo CCIMAR nos relatórios foram orientadas no sentido de buscar a participação mais efetiva e equitativa dos membros dos conselhos de gestão das UJ auditadas. Os Relatórios 1, 3, 4 e 6, ao abordar a avaliação da qualidade e confiabilidade dos indicadores de desempenho, recomendaram que, para melhoria dos processos de gestão organizacional, os resultados dos indicadores fossem levados para **análise e discussão nos conselhos de gestão** das UJ. Além disso, o CCIMAR orientou que os indicadores fossem monitorados, de forma rotineira e tempestiva, pelos respectivos conselhos (Relatórios 1, 3, 4 e 6, 2012).

A atuação do conselho de gestão foi ressaltada novamente nos Relatórios 1 e 3, no tópico de avaliação dos riscos do sistema de controle interno. Lembra-se que a avaliação dos riscos representa um dos componentes integrados do controle interno (COSO, 1994, 2013). O trecho, a seguir, apresenta o extrato da recomendação redigida no Relatório 1:

[...] recomenda-se que a UJ detalhe mais os dados informativos e analíticos por ocasião do mapeamento de riscos de gestão, de maneira que sejam aprofundadas as análises sobre as deficiências que forem identificadas, sobretudo no que diz respeito à avaliação do controle, devendo tais análises e deliberações decorrentes /medidas adotadas com vistas a mitigar os riscos ser, também, **apreciadas pelo Conselho de Gestão**, e lavradas na respectiva Ata (Relatório 1, 2012, grifo nosso).

O teor da recomendação também foi proferido no Relatório 3, evidenciando a preocupação do CCIMAR com que as questões afetas à gestão organizacional sejam, devidamente, apreciadas pelos conselhos de gestão, proporcionando, assim, a gestão compartilhada dentro das organizações da MB.

Nos Relatórios 1, 3, 4, 5 e 6, constatou-se a associação entre os conselhos de gestão das OM e o monitoramento do sistema de controle interno (COSO, 1994, 2013). Em linhas gerais, os relatórios elencados ressaltaram que a tempestiva atuação dos conselhos, além de aperfeiçoar o monitoramento do controle interno administrativo, visa a melhor subsidiar os

processos de tomada de decisão das UJ auditadas. Para que essa perspectiva seja efetiva, o CCIMAR entende que deve haver uma participação equitativa dos membros componentes dos conselhos de gestão, contemplando, assim, óticas distintas no processo decisório.

Dessa forma, o princípio da Equidade foi registrado explicitamente apenas no Relatório 5, em que foi solicitado à UJ auditada que exigisse dos fornecedores, por equidade, a declaração relacionada ao trabalho de menor, independentemente das modalidades de contratação pública. As demais ocorrências foram abordadas de forma implícita e parcial, sendo associadas ao contexto dos conselhos de gestão. A parcialidade foi relacionada ao fato da equidade ser contemplada, apenas, na perspectiva interna de cada OM, resumida à participação equitativa dos membros de cada conselho de gestão.

3.2.3 Princípio da Integridade

O princípio da Integridade no setor público engloba tanto os atributos pessoais dos agentes públicos - honestidade, objetividade, altos padrões de decência e probidade - quanto à qualidade - confiabilidade e fidedignidade - dos relatórios emitidos pelas organizações públicas (IFAC, 2001; ANAO, 2003).

Nos relatórios compulsados, registraram-se 24 ocorrências da expressão integridade, sendo que cinco delas, presentes nos Relatórios 4, 5 e 6, estavam relacionadas à preservação física de bens patrimoniais e documentais. Sendo assim, computaram-se, de fato, 19 ocorrências explícitas do princípio da Integridade que atendiam a definição proposta neste estudo.

As ocorrências explícitas foram constatadas nos seis relatórios investigados, especificamente na seção de avaliação do ambiente de controle das UJ. Verificou-se que o princípio estava associado às questões morais e éticas, conforme o trecho a seguir:

[...] o trabalho de auditoria observou alguns fatores que constituem a base do ambiente de controle da UJ, tais como: **integridade moral e valores éticos**, governança corporativa, estrutura organizacional e, ainda, ações motivacionais e de incentivo às boas práticas de gestão implementadas (Relatórios 1 a 6, 2012, grifo nosso).

Pela passagem acima, a integridade foi analisada pelo CCIMAR como um atributo pessoal dos agentes públicos, estando de acordo com os princípios da vida pública defendidos pelo *Nolan Committee* (1995), que foram contemplados no estudo 13 da IFAC (2001).

Observou-se que a **integridade moral** e os valores éticos foram tratados em uma subseção específica no contexto da avaliação do ambiente de controle das UJ, sendo enfatizados os meios de disseminação desses conceitos pelas organizações.

De maneira geral, as notas no Plano de Dia³², extraídas do Estatuto dos Militares³³ e dos documentos normativos da MB – Regulamento Disciplinar para a Marinha (RDM), Normas SGM e Ordenança Geral para o Serviço da Armada³⁴ (OGSA) –, foram os instrumentos utilizados para propagação do atributo de integridade moral dentro das organizações auditadas (Relatórios 1, 3, 4, 5 e 6, 2012).

No caso específico do Relatório 2, observou-se que a UJ disseminava os conceitos de integridade moral e valores éticos a partir de um código de ética aprovado pela Direção da organização, sendo este devidamente alinhado com os documentos normativos da MB mencionados no parágrafo anterior.

A preocupação do CCIMAR em verificar como a integridade moral estava sendo transmitida pelas UJ auditadas figura como uma questão essencial para a governança da instituição – Marinha do Brasil – como um todo, uma vez que o atributo pessoal de integridade é determinante para consecução dos demais princípios de governança investigados neste estudo – *Accountability*, Equidade e Transparência.

A perspectiva do atributo Integridade associada à qualidade dos relatórios emitidos também foi investigada na redação dos relatórios de auditoria de avaliação da gestão. Observaram-se, apenas, ocorrências implícitas nos documentos investigados, sendo relacionadas às palavras-chave “confiabilidade / fidedignidade das informações / dos dados”, conforme a proposta do referencial de análise deste estudo. Nos seis relatórios, foram registradas 31 ocorrências das palavras-chave (observar Tabela 2, p. 67).

Dentre as ocorrências, verificou-se no item 3.3 – indicadores de gestão (Anexo B) dos relatórios investigados, que a “**confiabilidade das fontes dos dados**” utilizados para os cálculos dos indicadores das UJ representou um dos critérios utilizados pelo CCIMAR para conduzir a avaliação sobre a qualidade dos parâmetros (indicadores) de gestão. O critério mencionado permitiu que o CCIMAR avaliasse “[...] se a metodologia escolhida para coleta,

³² Plano de Dia – Trata-se de um documento interno existente nas OM da MB que possui a função de informar, diariamente, as principais atividades das entidades. Pode englobar assuntos de natureza militar, administrativa, social, cultural, entre outros.

³³ Lei nº 6.880/1980.

³⁴ Documento normativo que tem como propósito consolidar as disposições fundamentais relativas à organização das Forças Navais e demais estabelecimentos da Marinha, bem como aquelas relacionadas com o pessoal, seus deveres e serviços (MARINHA DO BRASIL, 1999).

processamento e divulgação dos indicadores era transparente e reaplicável por outros agentes, internos e externos às organizações auditadas” (Relatórios 1 a 6, 2012).

A confiabilidade das informações também foi registrada nos comentários das seções de avaliação do sistema de controle interno dos Relatórios 1, 3 e 6, conforme o trecho a seguir:

O Controle Interno de uma estrutura administrativa é eficaz quando a alta Administração organizacional tem uma razoável certeza quanto: [...] à **confiabilidade das informações** contidas nas prestações de contas das diversas gestorias, nos relatórios apresentados ao Conselho de Gestão e nos sistemas corporativos (Relatório 1, 3 e 6, 2012, grifo nosso).

Inferiu-se, pelo trecho acima, a associação direta entre a eficácia de um controle interno organizacional e a integridade (confiabilidade) das informações reportadas, evidenciando a importância do controle interno no contexto da governança das organizações.

Outra constatação da expressão “confiabilidade das informações” vinculada ao princípio da Integridade foi contemplada nos Relatórios 1, 4, 5 e 6, no quesito de avaliação da conformidade da gestão de pagamento de pessoal, por meio da recomendação de que as UJ providenciassem “[...] a criação de Fichas-Cadastro, para possibilitar a **confiabilidade** na correção do pagamento da Assistência Pré-Escolar” (Relatórios 1, 4, 5 e 6, 2012, grifo nosso). A partir das fichas, os auditores do CCIMAR e os relatores das UJ poderão atestar se o número de assistências implantadas nos bilhetes de pagamento dos beneficiários é compatível com as informações prestadas no cadastro, contribuindo, assim, com a integridade das informações atinentes às gestorias de pagamento de pessoal das UJ auditadas.

A palavra-chave “fidedignidade dos dados” foi encontrada na definição de controle interno proposta pelo CCIMAR nos Relatórios 1, 3 e 6:

O Controle Interno, de maneira geral, pode ser definido como um conjunto coordenado de métodos e medidas, adotados pela Unidade Administrativa, para alcançar seus objetivos operacionais, proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a **fidedignidade de seus dados contábeis** e assegurar o cumprimento de leis e regulamentos (Relatórios 1, 3 e 6, 2012, grifo nosso).

A definição apresentada pelo órgão de controle interno da MB corrobora as visões apresentadas pelo AICPA (1949 apud ATTIE, 2011), Almeida (2010), Castro (2011), COSO (1994, 2013), CFC (2008) e INTOSAI (2004).

Ainda com relação à integridade das informações, observou-se que o CCIMAR tem exigido dos órgãos auditados que as informações reportadas nos respectivos Relatórios de Gestão sejam fidedignas e passíveis de comprovação. Logo, a informação de uma economia de consumo de energia elétrica ou de água, por exemplo, deve ser pautada em estudos ou documentos que confirmem tal informação.

Observou-se que o princípio da Integridade foi evidenciado nos relatórios de auditoria de avaliação da gestão tanto de maneira explícita quanto implícita, sendo abordado nas perspectivas definidas pela IFAC (2001) e ANAO (2003), ou seja, a integridade como atributo pessoal (integridade moral) e como qualidade associada aos relatórios públicos emitidos (confiabilidade / fidedignidade das informações / dos dados reportados).

3.2.4 Princípio da Transparência

No setor público, o princípio da Transparência está associado à divulgação de informações completas, precisas e claras aos *stakeholders*, de maneira oportuna e efetiva (IFAC, 2001; ANAO, 2003).

Com base no referencial de análise proposto, constataram-se 21 ocorrências explícitas do princípio da Transparência e 32 ocorrências das palavras-chave “disponibilidade / divulgação das informações / dos dados” nos relatórios investigados.

Iniciando pelas ocorrências explícitas, verificou-se que um dos critérios definidos para avaliar os indicadores de gestão das UJ auditadas foi a confiabilidade dos dados associada à **transparência** da “[...] metodologia escolhida para coleta, processamento e divulgação dos indicadores [...]” (Relatórios 1 a 6, 2012). Nesse caso, observou-se que o critério utilizado pelo CCIMAR contemplou dois princípios definidos no referencial de análise – a integridade e a transparência.

No Relatório 2, o CCIMAR constatou que o código de ética da UJ estabelece que a transparência representa um dos valores norteadores das ações externas e internas da unidade. Além disso, ao avaliar a governança corporativa da auditada, o CCIMAR proferiu os seguintes comentários:

A implementação das boas práticas de Governança Corporativa possibilita uma gestão mais profissionalizada e **transparente**, diminuindo a **assimetria informacional** [...] A **Transparência**, um dos princípios da Governança Corporativa, será evidenciada na medida em que a Organização cultivar e incentivar o desejo da informação (Relatório 2, 2012, grifo nosso).

Relembra-se que a assimetria informacional ocorre pelo fato dos agentes possuírem informações privilegiadas das organizações em que atuam, as quais nem sempre são de conhecimento pleno dos contratantes (SLOMSKI et al., 2008), permitindo, dessa forma, que os anseios dos agentes possam divergir dos interesses dos principais (JENSEN; MECKLING, 1976). Sendo assim, o trecho supracitado corrobora a visão de Paes de Paula (2005) ao

destacar que a transparência mitiga o problema de assimetria informacional entre os atores (principal x agente).

No contexto da **transparência pública**, o CCIMAR observou, ainda no Relatório 2, que a UJ auditada estava cumprindo a “[...] Portaria Interministerial CGU/MPOG nº 140/2006, que disciplina a divulgação de dados e informações pelos órgãos e entidades da Administração Pública Federal, por meio da rede mundial de computadores – *internet*” (Relatório 2, 2012). Logo, de acordo com o relatório investigado, a UJ estava divulgando na *internet* as informações referentes à administração financeira (convênios, despesas, licitações e contratos) e de recursos humanos, conforme preconizado pela Portaria.

Com relação às evidências implícitas, representadas pelas palavras-chave “disponibilidade / divulgação das informações / dos dados”, verificou-se que o CCIMAR avaliou a disponibilidade e atualização das informações referentes a contratos e convênios das UJ no Sistema Integrado de Administração de Serviços Gerais (SIASG)³⁵. Como recomendação, o CCIMAR sugeriu que os órgãos agilizassem o processo de disseminação de tais informações no sistema (Relatório 1, 3, 4 e 6, 2012). Percebe-se que a orientação tem o intuito de promover uma maior transparência das unidades auditadas junto à sociedade, a partir da divulgação oportuna de informações financeiras e contratuais.

Nos relatórios 2, 4, 5 e 6, ao avaliar o componente “informação e comunicação” (COSO, 1994, 2013) do controle interno das UJ auditadas, o CCIMAR destacou que as UJ disponibilizam na *internet* / *intranet*:

[...] documentos normativos, técnicos e informativos, que permitem à tripulação, de forma prática e tempestiva, o **acesso às diversas informações**, contribuindo para a rapidez da comunicação, **facilidade de acesso** e agilidade no fluxo de informações relevantes, necessárias para o desenvolvimento das atividades organizacionais (Relatórios 2, 4, 5 e 6, 2012, grifo nosso).

No trecho supracitado, observou-se que o acesso às informações (transparência) foi abordado pelo CCIMAR sob a perspectiva interna, em que as tripulações (militares e servidores civis) das UJ utilizaram as informações disponibilizadas para a condução das tarefas organizacionais. Ressalta-se que a transparência interna das organizações públicas pode refletir diretamente no nível de transparência externa das mesmas perante a sociedade.

As demais ocorrências implícitas do princípio da Transparência estavam vinculadas a aspectos estritamente técnicos, como as informações a serem disponibilizadas nas Notas de

³⁵ SIASG – É um sistema informatizado que proporciona maior celeridade aos processos de compra, promovendo a transparência do Governo Federal ao disponibilizar informações sobre os processos licitatórios, contratos e convênios.

Empenho³⁶ das UJ (Relatórios 1 e 3, 2012) e a juntada de documentos complementares nos processos licitatórios com o intuito de reforçar o nível de transparência dos atos praticados (Relatório 5, 2012).

Dessa forma, observou-se que o CCIMAR tem atuado no sentido de promover a transparência dentro das unidades auditadas, a partir de comentários e recomendações vinculadas a uma maior divulgação de informações que atendam tanto os interesses internos (MB) quanto os externos (sociedade).

³⁶ O empenho de despesa é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição – Art. 58 da Lei nº 4.320/1964. Para cada empenho será extraído um documento denominado “nota de empenho” que indicará o nome do credor, a representação e a importância da despesa bem como a dedução desta do saldo da dotação própria – Art. 61 da Lei nº 4.320/1964.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo geral desta pesquisa foi investigar a evidenciação de princípios de governança nos relatórios de auditoria elaborados pelo órgão de controle interno da Marinha do Brasil. Para a consecução do objetivo geral proposto, formularam-se três objetivos específicos: identificar os princípios de governança aplicáveis ao setor público; definir as relações de agência existentes no âmbito das organizações da MB; e especificar os princípios de governança abordados nos relatórios de auditoria elaborados pelo órgão de controle interno da MB.

Partindo do primeiro objetivo específico, observou-se que os princípios de governança aplicáveis ao setor público foram / são propagados por comitês e instituições que se dedicaram / dedicam ao estudo do tema governança, como: *Cadbury Committee* (1992); *Nolan Committee* (1995); Ministério das Finanças da Holanda – Timmers (2000); IFAC (2001); ANAO (2003); OECD (2004); e IBGC (2009). Ressalta-se que as organizações elencadas foram apenas as mencionadas pelas pesquisas científicas comentadas no referencial teórico deste estudo, de forma que possam existir outras entidades disseminadoras dos princípios de governança, abordando o assunto com a mesma propriedade que os comitês e instituições ora apresentados. Em termos gerais, para o contexto do setor público, foram identificados os seguintes princípios de governança: *Accountability*; Conformidade; Controle; Equidade; Honestidade; Integridade; Liderança; Responsabilidade Corporativa; e Transparência.

Com relação ao segundo objetivo específico, constatou-se que as relações de agência das OM da MB estão diretamente associadas às estruturas hierarquizadas das Forças Armadas. Logo, considerando a perspectiva interna das unidades militares e partindo do maior nível hierárquico (Comandante / Diretor) até o menor nível (agentes auxiliares), estabeleceram-se as principais relações de agência existentes na maioria das OM da MB. Nas relações, verificou-se que os atores envolvidos alternavam o papel desempenhado, sendo ora principal, ora agente. Além disso, percebeu-se que a possibilidade de sanção / punição no âmbito das Forças Armadas, no caso de descumprimento de ordens ou orientações superiores, contribui para mitigação dos conflitos de interesse e da assimetria informacional entre os atores internos. Sendo assim, este objetivo específico permitiu o prévio entendimento das estruturas organizacionais auditadas pelo CCIMAR.

Para atingir o terceiro objetivo específico definido - especificar os princípios de governança abordados nos relatórios de auditoria elaborados pelo órgão de controle interno da MB - construiu-se um referencial de análise que serviu como base para abordagem quanti-qualitativa utilizada no estudo. Logo, os princípios de governança investigados foram: *Accountability*; Equidade; Integridade; e Transparência, os quais foram associados às palavras-chave definidas de acordo com os contextos dos significados de cada um dos princípios.

Inicialmente, efetuou-se a abordagem quantitativa, em que não foram encontradas ocorrências explícitas do atributo “*Accountability*”. A variável “Equidade” foi verificada apenas no Relatório 5. Em contrapartida, os atributos “Integridade” e “Transparência” foram evidenciados explicitamente em todos os relatórios, contando, respectivamente, com um total de 19 e 21 ocorrências.

Com relação à evidenciação implícita dos princípios, constatou-se que as palavras-chave “prestação (ões) de contas / prestar contas” associadas ao princípio da *Accountability* permearam as redações dos relatórios com um total de 155 ocorrências. Já a expressão “tratamento justo”, representando o princípio da Equidade, não foi mencionada em nenhum dos relatórios. As palavras-chave dos princípios da Integridade (confiabilidade / fidedignidade das informações / dos dados) e da Transparência (disponibilidade / divulgação das informações / dos dados) estavam presentes nos seis relatórios amostrados e somaram, respectivamente, 31 e 32 ocorrências.

Os resultados da abordagem qualitativa revelaram que o princípio da *Accountability* estava associado ao cumprimento de prazos e formalidades legais requeridas nos processos de prestação de contas públicas. O princípio da Equidade foi evidenciado, essencialmente, na perspectiva interna das unidades auditadas, podendo ser percebido nas recomendações que contemplavam a atuação mais consistente e efetiva dos respectivos conselhos de gestão no gerenciamento das organizações. O princípio da Integridade foi abordado nos relatórios tanto como atributo pessoal (“integridade moral”) dos agentes públicos, quanto como característica necessária das informações reportadas nos documentos emitidos pelas entidades da administração pública. Por fim, a Transparência foi mencionada como o princípio que proporciona a diminuição da assimetria informacional entre os *stakeholders*, permitindo que tenham acesso às informações relevantes, tais como aplicação dos recursos públicos destinados às organizações da MB.

Verificou-se também que alguns comentários e recomendações contidas nos relatórios investigados englobavam mais de um princípio de governança, como, por exemplo, as

observações vinculadas à importância da “integridade” e “transparência” das informações que devem ser reportadas pelos órgãos públicos.

Com base nos relatórios amostrados e nos resultados apresentados, sugere-se que os aspectos conceituais da expressão *Accountability* sejam evidenciados nos relatórios produzidos pelo CCIMAR. Apesar das prestações de contas serem amplamente analisadas e comentadas nos documentos investigados, acredita-se que o viés da responsabilização dos gestores, ou seja, a obrigação de responder por uma responsabilidade atribuída, pode ser explorada pelo CCIMAR na elaboração dos futuros relatórios de auditoria. Outra recomendação seria a de explicitar nos relatórios a preocupação da MB com o princípio da Equidade, tanto na perspectiva interna (atuação dos conselhos de gestão) quanto na externa (relacionamento com a sociedade e fornecedores).

Dessa forma, retomando o problema de pesquisa apresentado na introdução deste estudo - os princípios de governança são evidenciados nos relatórios de auditoria elaborados pelo órgão de controle interno da Marinha do Brasil? -, verificou-se que os princípios de governança contemplados no referencial de análise foram evidenciados nos comentários e recomendações dos relatórios de auditoria de avaliação da gestão elaborados pelo CCIMAR em 2012.

Como limitação do estudo, ressalta-se que os resultados são restritos à amostra de conveniência selecionada, ou seja, eles refletem a evidenciação dos princípios de governança apenas nos relatórios investigados. Logo, os resultados não podem ser generalizados, pois se forem utilizadas amostras de outros anos, bem como outros tipos de relatórios de auditoria, os achados poderão apresentar um panorama diferente do encontrado nesta pesquisa.

Destaca-se que o referencial de análise deste estudo pode ser utilizado para investigar códigos, manuais e outros tipos de relatórios produzidos pelas entidades da administração pública (federal, estadual e municipal), não ficando a sua aplicabilidade restrita aos relatórios de auditoria de avaliação da gestão do CCIMAR. Além disso, o quadro de referência apresentado na metodologia pode subsidiar a elaboração e/ou atualização de documentos internos e externos vinculados à governança, como os estatutos e regulamentos internos das organizações do setor público.

Sugere-se para pesquisas futuras a aplicação do referencial de análise proposto em amostras de relatórios de auditoria pertencentes a outras entidades públicas, como os órgãos de controle interno do Exército e da Aeronáutica, permitindo a comparabilidade entre os resultados encontrados. Outra sugestão de estudo, seria a verificação dos princípios de governança em amostras maiores, preferencialmente de diversos anos, a partir da utilização de

técnicas mais elaboradas para análise textual quantitativa, com o apoio de *softwares* como o programa ALCESTE (*Analyse Lexicale par Contexte d'un Ensemble de Segment de Texte*) ou o programa IRAMUTEQ (*Interface de R pour les Analyses Multidimensionnelles de Textes et de Questionnaires*). Tal estudo revelaria a evolução, ao longo do tempo, da evidência dos princípios de governança nos documentos dos órgãos investigados, contemplando uma perspectiva mais abrangente sobre o tema.

REFERÊNCIAS

ALBANEZ, Tatiana. *Impactos da assimetria de informação na estrutura de capital de empresas brasileiras de capital aberto*. 2008. 106 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2008.

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. *Auditoria: um curso moderno e completo*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

ANAO, Australian National Audit Office. *Principles and better practices: corporate governance in Commonwealth authorities and companies*. Discussion Paper. Commonwealth of Australia, Canberra: 1999.

_____. *Public sector governance: better practice guide*. Commonwealth of Australia, Canberra: 2003.

ANTHONY, Robert. N.; GOVINDARAJAN, Vijay. *Sistemas de controle gerencial*. 12. ed. São Paulo: McGraw-Hill, 2008.

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos. *Introdução à auditoria operacional*. 4. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2008.

ARAÚJO, Vinícius de Carvalho. *A conceituação de governabilidade e governança, da sua relação entre si e com o conjunto da reforma do Estado e do seu aparelho*. Brasília: ENAP, 2002.

ATTIE, William. *Auditoria: conceitos e aplicações*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

BARRET, Pat. *Achieving better practice corporate governance in the public sector*. Auditor-General for Australia. 2002. Disponível em: <http://www.anao.gov.au/uploads/documents/Achieving_Better_Practice_Corporate_Governance_in_the_Public_Sector1.pdf>. Acesso em: 5 nov. 2013.

BELL, Stephen; HINDMOOR, Andrew. *Rethinking governance: the centrality of the state in modern society*. Melbourne: Cambridge University Press, 2009.

BEVIR, Mark. *Governance: a very short introduction*. United Kingdom: Oxford University Press, 2012.

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.

BOVAIRD, Tony; LÖFFLER, Elke. Evaluating the quality of public governance: indicators, models and methodologies. *International Review of Administrative Sciences*, v. 69, n.3. p. 313-328, 2003.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 5 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 20 nov. 2013.

_____. Decreto nº 3.591, de 6 de setembro de 2000. Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, 8 set. 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3591.htm>. Acesso em: 24 out. 2013.

_____. Decreto nº 7.809, de 20 de setembro de 2012. Altera os Decretos nº 5.417, de 13 de abril de 2005, nº 5.751, de 12 de abril de 2006, e nº 6.834, de 30 de abril de 2009, que aprovam as estruturas regimentais e os quadros demonstrativos dos cargos em comissão e das funções gratificadas dos Comandos da Marinha, do Exército e da Aeronáutica, do Ministério da Defesa. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, 21 set. 2012. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Decreto/D7809.htm>. Acesso em: 14 out. 2013.

_____. 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. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 23 mar. 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso em: 20 nov. 2013.

_____. Lei nº 6.880, de 9 de dezembro de 1980. Dispõe sobre o Estatuto dos Militares. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 11 dez. 1980. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6880.htm>. Acesso em: 21 out. 2013.

_____. Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 7 fev. 2001. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/110180.htm>. Acesso em: 31 jul. 2013.

_____. Lei nº 10.683, de 28 de maio de 2003. Dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, e dá outras providências. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 29 maio 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.683compilado.htm>. Acesso em: 31 jul. 2013.

_____. Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 18 nov. 2011. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm>. Acesso em: 20 nov. 2013.

BRASIL. Lei nº 12.813, de 16 de maio de 2013. Dispõe sobre o conflito de interesses no exercício de cargo ou emprego do Poder Executivo federal e impedimentos posteriores ao exercício do cargo ou emprego; e revoga dispositivos da Lei nº 9.986, de 18 de julho de 2000, e das Medidas Provisórias nºs 2.216-37, de 31 de agosto de 2001, e 2.225-45, de 4 de setembro de 2001. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 17 maio 2013. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2013/Lei/L12813.htm>. Acesso em: 23 out. 2013.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. *Reforma do Estado para a cidadania: a reforma gerencial brasileira na perspectiva internacional*. São Paulo: Editora 34, 1998.

_____. A reforma gerencial do Estado de 1995. *Revista de Administração Pública*. Rio de Janeiro, v. 34, n. 4, p. 7-26, jul./ago. 2000.

CADBURY COMMITTEE. *Report of the committee on the financial aspects of corporate governance*. London, 1992. Disponível em: <<http://www.ecgi.org/codes/documents/cadbury.pdf>>. Acesso em: 20 nov. 2013.

CASTRO, Domingos Poubel de. *Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

CHHOTRAY, Vasudha; STOKER, Gerry. *Governance theory and practice: a cross-disciplinary approach*. Basingstoke: Palgrave Macmillan, 2009.

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

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION - COSO. *Controle interno, estrutura integrada*. Tradução de: PricewaterhouseCoopers - PwC. New York: AICPA, 2013. Disponível em: <http://www.iiabrazil.org.br/new/2013/downs/coso/COSO_ICIF_2013_Sumario_Executivo.pdf>. Acesso em: 28 out. 2013.

_____. *Internal control, integrated framework*. 2. ed. New York: AICPA, 1994. Disponível em: <<http://www.snai.edu/cn/service/library/book/0-Framework-final.pdf>>. Acesso em: 28 out. 2013.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Resolução CFC nº 986*, de 21 de novembro de 2003. Aprova a NBC TI 01 – Da Auditoria Interna. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2003/000986>. Acesso em: 17 out. 2013.

_____. *Resolução CFC nº 1.135*, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.8 - Controle interno. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001135>. Acesso em: 20 nov. 2013.

_____. *Resolução CFC nº 1.329*, de 18 de março de 2011. Altera a sigla e a numeração de normas, interpretações e comunicados técnicos. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2011/001329>. Acesso em: 17 out. 2013.

CRUZ, Cláudia Ferreira et al. Transparência da gestão pública municipal: um estudo a partir dos portais eletrônicos dos maiores municípios brasileiros. *Revista de Administração Pública*, v. 46, n. 1, p. 153-176, jan./fev. 2012

EDWARDS, Meredith et al. *Public sector governance in Australia*. Australian National University e-press, 2012. Disponível em: <<http://epress.anu.edu.au/wp-content/uploads/2012/07/whole1.pdf>>. Acesso em: 10 out. 2013.

FERREIRA, Roberto do Nascimento et al. Governança pública: transparência, controle e accountability sob a ótica da teoria do agente. In: ENCONTRO NACIONAL DE PESQUISADORES DE GESTÃO SOCIAL: gestão social e gestão pública, interfaces e delimitações, 4., 2010, Lavras. *Anais...* Lavras: Editora UFLA, 2011. p. 88-101.

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

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. *Teoria da contabilidade*. Tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HILL, Carolyn J. et al. Introduction to a symposium on public governance. *The Policy Studies Journal*, v. 33, n. 2, p. 203-211, 2005.

HOLANDA, Sérgio Buarque de. *Raízes do Brasil*. São Paulo: Companhia das Letras, 1995.

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

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

INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL - Audibra. *Práticas para o exercício profissional da auditoria interna: estrutura geral*. São Paulo, 2006. Disponível em: <http://www.lafrai.com/doc_prt/1-Indice-Definicao-Codigo-de-Etica.pdf>. Acesso em: 12 ago. 2013.

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

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS. *Guidelines for internal control standards for the public sector*. Budapeste: INTOSAI, 2004. Disponível em: <http://www.issai.org/media/13329/intosai_gov_9100_e.pdf>. Acesso em: 30 jul. 2013.

JENSEN, Michael C.; MECKLING, William H. Theory of the the firm: managerial behavior, agency costs and owership structure. *Journal of Financial Economics*, New York, v. 3, n. 4, p. 305-360, 1976.

KAYO, Eduardo Kazuo; FAMÁ, Rubens. Teoria de agência e crescimento: evidências empíricas dos efeitos positivos e negativos do endividamento. *Caderno de Pesquisas em Administração*, São Paulo, v.2, n.5, p. 1-8, jul./dez. 1997.

KETTL, Donald F. A revolução global: reforma da administração do setor público. In: BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos; SPINK, Peter (Org.). *Reforma do Estado e administração pública gerencial*. 7. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2006. p. 39-73.

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. 479-499, maio/jun. 2006.

MARINHA DO BRASIL. Desenvolvido pelo Centro de Comunicação Social da Marinha - CCSM. Apresenta informações gerais sobre a Marinha do Brasil. Disponível em: <<http://www.mar.mil.br/>>. Acesso em: 10 fev. 2014.

_____. Diretoria de Comunicações e Tecnologia da Informação da Marinha. *Boletim de Ordens e Notícias nº 759/2012*. Rio de Janeiro: DCTIM, 2012.

_____. Diretoria de Contas da Marinha. *Ordem Interna nº 10-01*: auditoria de avaliação da gestão. Rio de Janeiro: DCoM, 2009.

_____. *Ordenança geral para o serviço da Armada*. Rio de Janeiro: Serviço de Documentação da Marinha, 1999.

_____. Comando da Marinha. *Regulamento do Centro de Controle Interno da Marinha*. Brasília: MB, 2013.

_____. Secretaria-Geral da Marinha. *SGM-301*: normas sobre administração financeira e contabilidade. 6. rev. Brasília: SGM, 2008.

_____. _____. *SGM-302*: normas sobre pagamento de pessoal na MB. 4. rev. Brasília: SGM, 2011.

_____. _____. *SGM-601*: normas sobre auditoria, análise e apresentação de contas na Marinha. 4. rev. Brasília: SGM, 2010.

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

MEDEIROS, Anny Karine; CRANTSCHANINOV, Tamara Ilinsky; SILVA, Fernanda Cristina da. Estudos sobre accountability no Brasil: meta-análise de periódicos brasileiros das áreas de administração, administração pública, ciência política e ciências sociais. *Revista de Administração Pública*, v. 47, n. 3, p. 745-775, maio/jun. 2013.

MELLO, Gilmar Ribeiro de. *Governança corporativa no setor público federal brasileiro*. 2006. 119 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

NOLAN COMMITTEE. *Standards in public life*. London: HMSO, 1995.

_____. *Normas de conduta para a vida pública*. Tradução de Cadernos ENAP, n.12. Brasília: ENAP, 1997.

OLIVEIRA, Marcelle Colares et al. Práticas de boa governança adotadas pelas empresas públicas federais brasileiras do setor de agronegócio. In: COLÓQUIO INTERNACIONAL SOBRE O PODER LOCAL: desenvolvimento e gestão social de territórios, 11., 2009, Salvador. *Anais eletrônicos...* Salvador: CIAGS/UFBA, 2009. Disponível em: <http://www.gestaosocial.org.br/sistema/imagens/caderno_resumo_Final.pdf>. Acesso em: 31 out. 2013.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Members and partners*. Paris: OECD, 2013. Disponível em: <<http://www.oecd.org/about/membersandpartners/>>. Acesso em: 8 out. 2013.

_____. *Principles of corporate governance*. Paris: OECD, 2004. Disponível em: <<http://www.oecd.org/corporate/ca/corporategovernanceprinciples/31557724.pdf>>. Acesso em: 7 out. 2013.

OSBORNE, Stephen P. The (new) public governance: a suitable case for treatment? In: OSBORNE, Stephen P. (Ed.). *The new public governance: emerging perspectives on the theory and practice of public governance*. Abingdon: Routledge, 2010.

PAES DE PAULA, Ana Paula. *Por uma nova gestão pública: limites e potencialidades da experiência contemporânea*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2005.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez et al. *Auditoria das demonstrações contábeis*. 2. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2011.

PINHO, José Antonio 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.1343-1368, nov./dez. 2009.

PRZEWORSKI, Adam. Sobre o desenho do Estado: uma perspectiva agent x principal. In: BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos; SPINK, Peter (Org.). *Reforma do Estado e administração pública gerencial*. 7. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2006. p. 39-73.

RAUPP, Fabiano Maury; PINHO, José. Antonio Gomes de. Accountability em câmaras municipais: uma investigação em portais eletrônicos. *Revista de Administração*, v. 48, n. 4, p. 770-782, 2013.

RAUSCH, Rita Buzzi; SOARES, Maurélio. Controle social na administração pública: a importância da Transparência das Contas Públicas para inibir a corrupção. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, v. 4, n. 3, p. 23-43, 2010.

ROBICHAU, Robbie Waters. The mosaic of governance: creating a picture with definitions, theories, and debates. *The Policy Studies Journal*, v. 39, n. S1, p. 113-131, 2011.

ROCHA, Arlindo Carvalho. Accountability: dimensões de análise e avaliação no trabalho dos Tribunais de Contas. *Contabilidade, Gestão e Governança*, v. 16, n. 2, p. 62-76, maio/ago. 2013.

ROSSETTI, José Paschoal; ANDRADE, Adriana. *Governança corporativa: fundamentos, desenvolvimento e tendências*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

ROZO, José Danúbio. *Relação entre mecanismos de governança corporativa e medidas de performance econômica das empresas brasileiras integrantes do índice Brasil da bolsa de valores de São Paulo*. 2003. 193 f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2003.

SECCHI, Leonardo. Modelos organizacionais e reformas da administração pública. *Revista de Administração Pública*. Rio de Janeiro, v. 43, n. 2, p. 347-369, mar./abr. 2009.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. Apresenta informações gerais sobre as receitas e despesas públicas dos órgãos da administração pública. Disponível em: <<https://www.tesouro.fazenda.gov.br/>>. Acesso em: 24 out. 2013.

_____. *Manual SIAFI: tomada e prestação de contas*. Brasília: STN, 2012. Disponível em: <<http://manualsiafi.tesouro.fazenda.gov.br/pdf/020000/020300/020320>>. Acesso em: 28 nov. 2013.

SECRETARIA FEDERAL DE CONTROLE INTERNO. *Instrução normativa nº 1*, de 6 de abril de 2001. Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/legislacao/arquivos/instrucoesnormativas/in01_06abr2001.pdf>. Acesso em: 17 out. 2013.

SILVA, Antônio Carlos Ribeiro da. *Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade: orientações de estudos, projetos, artigos, relatórios, monografias, dissertações, teses*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

SLOMSKI, Valmor. *Controladoria e governança na gestão pública*. São Paulo: Atlas, 2011.

_____. MELLO, Gilmar Ribeiro de; TAVARES FILHO, Francisco; MACÊDO, Fabrício de Queiroz. *Governança corporativa e governança na gestão pública*. São Paulo: Atlas, 2008.

STOKER, Gerry. Governance as theory: five propositions. *International Social Science Journal*, v. 50, n. 155, p. 17-28, mar. 1998.

TIMMERS, Hans. *Government governance: corporate governance in the public sector, why and how?* The Netherlands Ministry of Finance. 9th Free Public Sector Conference. nov. 2000. Disponível em: <http://www.ecgi.org/codes/documents/public_sector.pdf>. Acesso em: 20 nov. 2013.

TORRES, Marcelo Douglas de Figueiredo. *Fundamentos de administração pública brasileira*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2012.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO – TCU. *Decisão Normativa – TCU nº 117*, de 19 de outubro de 2011. Dispõe acerca das unidades jurisdicionadas cujos responsáveis terão as contas de 2011 julgadas pelo Tribunal, especificando a forma, os prazos e os conteúdos das peças complementares que as compõem, nos termos dos arts. 4º, 5º, 9º e 13 da Instrução Normativa TCU nº 63, de 1º de setembro de 2010. Disponível em:

<http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_ordinarias_extraordinarias/2011>. Acesso em: 28 nov. 2013.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO – TCU. *Relatório de levantamento: estruturas de governança dos órgãos e unidades de controle Interno dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário* – TC 025.818/2008-4. Brasília: TCU, 2008. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc%5CAcord%5C20090521%5C025-818-2008-4-AUD-WDO.rtf>>. Acesso em: 20 jun. 2013.

TRISCIUZZI, Carlos Renato Fontes. *A auditoria interna como ferramenta de melhoria dos controles internos de uma organização: estudo de caso em uma empresa do segmento industrial do Rio de Janeiro, Brasil, 2009*. 198f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2009.

VERGARA, Sylvia Constant. *Projetos e relatórios de administração*. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

VIANA, Evandro. *Governança corporativa no setor público municipal: um estudo sobre a eficácia da implementação dos princípios de governança nos resultados fiscais*. 2010. 120 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2010.

VIEIRA, Andréa Marissol dos Santos. *Governança no setor público: um estudo de caso no município de São Caetano do Sul*. 2010. 99 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis)- Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2010.

YIN, Robert K. *Estudo de caso: planejamento e métodos*. Tradução de Daniel Grassi. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

ANEXO A – Componentes do controle interno (extrato do COSO - 2013)

Componentes do controle interno (COSO, 2013, p. 7-8)

O controle interno consiste em cinco componentes integrados.

Ambiente de controle

O ambiente de controle é um conjunto de normas, processos e estruturas que fornece a base para a condução do controle interno por toda a organização. A estrutura de governança e a alta administração estabelecem uma diretriz sobre a importância do controle interno, inclusive das normas de conduta esperadas. A administração reforça as expectativas nos vários níveis da organização. O ambiente de controle abrange a integridade e os valores éticos da organização; os parâmetros que permitem à estrutura de governança cumprir com suas responsabilidades de supervisionar a governança; a estrutura organizacional e a delegação de autoridade e responsabilidade; o processo de atrair, desenvolver e reter talentos competentes; e o rigor em torno de medidas, incentivos e recompensas por performance. O ambiente de controle resultante tem impacto persuasivo sobre todo o sistema de controle interno.

Avaliação de riscos

Toda entidade enfrenta vários riscos de origem tanto interna quanto externa. Define-se risco como a possibilidade de que um evento ocorra e afete adversamente a realização dos objetivos. A avaliação de riscos envolve um processo dinâmico e iterativo para identificar e avaliar os riscos à realização dos objetivos. Esses riscos de não atingir os objetivos em toda a entidade são considerados em relação às tolerâncias aos riscos estabelecidos. Dessa forma, a avaliação de riscos estabelece a base para determinar a maneira como os riscos serão gerenciados. Uma condição prévia à avaliação de riscos é o estabelecimento de objetivos, ligados aos diferentes níveis da entidade. A administração especifica os objetivos dentro das categorias: operacional, divulgação e conformidade, com clareza suficiente para identificar e analisar os riscos à realização desses objetivos. A administração também considera a adequação dos objetivos à entidade. A avaliação de riscos requer ainda que a administração considere o impacto de possíveis mudanças no ambiente externo e dentro de seu próprio modelo de negócio que podem tornar o controle interno ineficaz.

Atividades de controle

Atividades de controle são ações estabelecidas por meio de políticas e procedimentos que ajudam a garantir o cumprimento das diretrizes determinadas pela administração para mitigar os riscos à realização dos objetivos. As atividades de controle são desempenhadas em todos os níveis da entidade, em vários estágios dentro dos processos corporativos e no ambiente tecnológico. Podem ter natureza preventiva ou de detecção e abranger uma série de atividades manuais e automáticas, como autorizações e aprovações, verificações, reconciliações e revisões de desempenho do negócio. A segregação de funções é geralmente inserida na seleção e no desenvolvimento das atividades de controle. Nos casos em que a segregação de funções seja impraticável, a administração deverá selecionar e desenvolver atividades alternativas de controle.

Informação e comunicação

A informação é necessária para que a entidade cumpra responsabilidades de controle interno a fim de apoiar a realização de seus objetivos. A administração obtém ou gera e utiliza informações importantes e de qualidade, originadas tanto de fontes internas quanto externas, a fim de apoiar o funcionamento de outros componentes do controle interno. A comunicação é o processo contínuo e iterativo de proporcionar, compartilhar e obter as informações necessárias. A comunicação interna é o meio pelo qual as informações são transmitidas para a organização, fluindo em todas as direções da entidade. Ela permite que os funcionários recebam uma mensagem clara da alta administração de que as responsabilidades pelo controle devem ser levadas a sério. A comunicação externa apresenta duas vertentes: permite o recebimento, pela organização, de informações externas significativas, e proporciona informações a partes externas em resposta a requisitos e expectativas.

Atividades de monitoramento

Uma organização utiliza avaliações contínuas, independentes, ou uma combinação das duas, para se certificar da presença e do funcionamento de cada um dos cinco componentes de controle interno, inclusive a eficácia dos controles nos princípios relativos a cada componente. As avaliações contínuas, inseridas nos processos corporativos nos diferentes níveis da entidade, proporcionam informações oportunas. As avaliações independentes, conduzidas periodicamente, terão escopos e frequências diferentes, dependendo da avaliação de riscos, da eficácia das avaliações contínuas e de outras considerações da administração. Os resultados são avaliados em relação a critérios estabelecidos pelas autoridades normativas, órgãos normatizadores reconhecidos ou pela administração e a estrutura de governança, sendo que as deficiências são comunicadas à estrutura de governança e administração, conforme aplicável.

ANEXO B – Estrutura síntese dos Relatórios de Auditoria de Avaliação da Gestão (2012)

MARINHA DO BRASIL

CENTRO DE CONTROLE INTERNO DA MARINHA

RELATÓRIO DE AUDITORIA DE AVALIAÇÃO DA GESTÃO Nº ____ /ANO

NOME DA OM AUDITADA

ÍNDICE

ITENS	PÁGINAS
1.0 - APRESENTAÇÃO	xx
2.0 - CONSIDERAÇÕES INICIAIS	xx
2.1 - METODOLOGIA UTILIZADA	xx
3.0 - EXAMES ESPECÍFICOS	xx
3.1 - AVALIAÇÃO DOS RESULTADOS DA GESTÃO	xx
3.2 - PLANEJAMENTO E AVALIAÇÃO DO DESEMPENHO	xx
3.3 - INDICADORES DE GESTÃO	xx
3.4 - AVALIAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO	xx
3.5 - CONVÊNIOS	xx
3.6 - LICITAÇÕES, AFASTAMENTOS E ACORDOS ADMINISTRATIVOS	xx
3.7 – GESTÃO DE PESSOAS	xx
3.8 - CONTABILIDADE E EXECUÇÃO FINANCEIRA	xx
3.9 - MATERIAL E PATRIMÔNIO	xx
3.10 - MUNICIAMENTO	xx
3.11 - TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO (TI)	xx
4.0 - DETERMINAÇÕES E RECOMENDAÇÕES DOS ÓRGÃOS DE CONTROLE	xx
5.0 - FALHAS E IRREGULARIDADES QUE COMPROMETERAM A GESTÃO DA UJ	xx
6.0 - CONSIDERAÇÕES FINAIS	xx

ANEXO C – Decisão Normativa TCU nº 117/2011**DECISÃO NORMATIVA - TCU Nº 117, DE 19 DE OUTUBRO DE 2011**

Dispõe acerca das unidades jurisdicionadas cujos responsáveis terão as contas de 2011 julgadas pelo Tribunal, especificando a forma, os prazos e os conteúdos das peças complementares que as comporão, nos termos dos arts. 4º, 5º, 9º e 13 da Instrução Normativa TCU nº 63, de 1º de setembro de 2010.

O TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, no uso de suas atribuições constitucionais, legais e regimentais, e

Considerando o poder regulamentar que lhe confere o art. 3º da Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992, para expedir normativos sobre matéria de suas atribuições e sobre a organização dos processos que lhe devam ser submetidos, obrigando ao seu cumprimento;

Considerando as disposições contidas nos arts. 4º, 5º, 9º e 13 da Instrução Normativa TCU nº 63, de 1º de setembro de 2010, e tendo em vista os estudos constantes do processo TC 012.910/2011-2, resolve:

Art. 1º O disposto nesta Decisão Normativa aplica-se às unidades jurisdicionadas selecionadas para terem as contas ordinárias do exercício de 2011 julgadas pelo Tribunal, relacionadas no Anexo I, que devem obedecer ainda às disposições da Instrução Normativa TCU nº 63, de 1º de setembro de 2010.

Parágrafo único. As unidades jurisdicionadas não relacionadas no Anexo I desta decisão normativa poderão vir a ter o processo de contas do exercício de 2011 constituído por determinação do Tribunal em decisão específica, a qual fixará os prazos para a apresentação das peças de que trata o art. 2º a seguir.

Art. 2º As unidades jurisdicionadas de que trata o art. 1º e seus respectivos órgãos de controle interno e ministros supervisores devem apresentar as peças de suas responsabilidades estabelecidas no art. 13 da IN TCU nº 63/2010, relativamente ao exercício de 2011, observando o detalhamento dos conteúdos gerais e específicos fixados nos anexos desta decisão normativa, conforme a seguir:

- I. rol de responsáveis, nos termos dos arts. 10 e 11 da IN TCU nº 63/2010;
- II. relatórios e pareceres de instâncias que devam pronunciar-se sobre as contas ou sobre a gestão, de acordo com previsão legal, regimental ou estatutária, conforme Anexo II;
- III. relatório de auditoria de gestão, conforme Anexo III;
- IV. certificado de auditoria, conforme Anexo IV;
- V. parecer do dirigente do órgão de controle interno, conforme Anexo V;
- VI. pronunciamento ministerial ou de autoridade equivalente, conforme Anexo VI.

§ 1º As peças de que trata o *caput* deste artigo devem abranger a gestão completa das unidades relacionadas no Anexo I, de forma a prover o Tribunal de visão sistêmica sobre as diversas ações empreendidas pelos seus gestores no exercício de 2011, bem como sobre os resultados da gestão nesse mesmo exercício.

§ 2º O relatório de auditoria de gestão de que trata o Anexo III desta Decisão Normativa deve detalhar a metodologia utilizada pelo órgão de controle interno para a avaliação de cada um dos itens de sua composição e, quando for o caso, para a escolha de amostras.

§ 3º Os relatórios de auditoria de gestão das unidades relacionadas no Anexo I desta

Decisão Normativa e também destacadas na Parte C do Anexo II da DN TCU nº 108/2010 para apresentar conteúdos específicos no relatório de gestão devem contemplar avaliação desses conteúdos, no mínimo, quanto à qualidade das informações prestadas pela unidade jurisdicionada.

§ 4º Os relatórios de auditoria de gestão das unidades relacionadas no Anexo I desta Decisão Normativa e também destacadas na Parte D do Anexo II da DN TCU nº 108/2010 para apresentar relatório de gestão customizado devem abranger os conteúdos específicos exigidos da unidade jurisdicionada.

§ 5º O órgão de controle interno responsável pela auditoria de gestão em unidade de que trata o parágrafo anterior fica desobrigado de incluir no relatório de auditoria de gestão os conteúdos gerais e específicos relacionados na Parte A do Anexo III desta Decisão Normativa.

§ 6º Para fins do julgamento a que se refere o art. 16 da Lei nº 8.443/1992, serão considerados responsáveis os titulares e substitutos que desempenharam, no exercício de 2011, pelo menos uma das naturezas de responsabilidade especificadas no art. 10, *caput*, da IN TCU nº 63/2010.

§ 7º Nas prestações de contas consolidadas, conforme classificação do Anexo I, devem ser relacionados somente os responsáveis que desempenharam as naturezas de responsabilidade especificadas no art. 10, *caput*, da IN TCU nº 63/2010 na unidade jurisdicionada consolidadora.

§ 8º Constitui-se excepcionalidade ao disposto no § 7º anterior o rol de responsáveis da Secretaria-Executiva do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, no qual devem ser incluídos também os dirigentes máximos e respectivos substitutos das unidades por ela consolidadas.

§ 9º Nas prestações de contas agregadas, conforme classificação do Anexo I, devem ser relacionados os responsáveis que desempenharam as naturezas de responsabilidade especificadas no art. 10, *caput*, da IN TCU nº 63/2010 tanto nas unidades jurisdicionadas agregadoras quanto nas agregadas.

§ 10 Para fins de constituição do processo de contas pelo Tribunal, será considerado o relatório de gestão enviado nos termos da DN TCU nº 108/2010, ficando as unidades jurisdicionadas relacionadas no Anexo I desta Decisão Normativa dispensadas do seu reenvio no momento da entrega das peças complementares de que trata o *caput* deste artigo.

Art. 3º As desconformidades dos relatórios de gestão com os dispositivos da DN TCU nº 108/2010 e da Portaria prevista no seu do art. 4º observadas pelo órgão de controle interno devem ser reportadas no relatório de auditoria de gestão, que deve contemplar, também, os esclarecimentos oferecidos pelos responsáveis a esse respeito.

Art. 4º As unidades jurisdicionadas constantes do Anexo I deste normativo devem encaminhar ao Tribunal e ao respectivo órgão de controle interno, em mídia não regravável, as informações sujeitas a sigilo bancário, fiscal ou comercial que não foram originalmente inseridas nos seus relatórios de gestão por força do disposto no § 1º do art. 4º da DN TCU nº 108/2010, de forma a possibilitar tratamento adequado pelos órgãos de controle.

Art. 5º As unidades jurisdicionadas, os órgãos de controle interno e as demais instâncias responsáveis pela elaboração de peças da prestação de contas relacionadas no *caput* do art. 2º devem observar os prazos, a forma e os conteúdos definidos nesta Decisão Normativa.

§ 1º As peças de que trata o art. 2º que estiverem em desacordo com as formas e os conteúdos definidos nesta decisão normativa poderão ser devolvidas à unidade jurisdicionada responsável pela sua apresentação ao Tribunal, ou ao órgão de controle interno, para realização dos ajustes necessários, com fixação de novo prazo para a reapresentação da peça corrigida.

§ 2º No caso de inadimplemento de condição prevista no *caput* deste artigo relacionada a peças de responsabilidade de unidade jurisdicionada, o órgão de controle interno competente será comunicado do fato para que adote as providências cabíveis no prazo fixado pelo Tribunal no ato da comunicação.

§ 3º A não correção das falhas no prazo fixado nos termos dos parágrafos 1º e 2º anteriores sujeitará os responsáveis à aplicação da pena prevista no art. 58 da Lei nº. 8.443/93.

Art. 6º Os órgãos de controle interno podem encaminhar, até 28 de abril de 2012, sugestões para a elaboração das peças e conteúdos de que tratará a decisão normativa prevista no art. 4º da IN TCU nº 63/2010 relativa ao exercício de 2012.

Art. 7º Os órgãos de controle interno podem, a seu critério, realizar auditorias de gestão sobre as unidades jurisdicionadas não relacionadas no Anexo I desta decisão normativa.

Parágrafo único. Nas auditorias previstas no *caput* deste artigo, caso sejam verificadas as ocorrências previstas no inciso III do art. 16 da Lei nº 8.443, de 1992, o órgão de controle interno deve:

I - se a ocorrência for classificada na alínea *b* do referido inciso III, representar ao Tribunal, nos termos do art. 237, inciso II, do Regimento Interno do Tribunal de Contas da União;

II - se a ocorrência for classificada nas alíneas *c* ou *d* do referido inciso III, recomendar a instauração de processo de tomada de contas especial, nos termos do art. 8º da Lei nº 8.443, de 1992.

Art. 8º Os responsáveis por unidade jurisdicionada que entrar em processo de extinção, liquidação, dissolução, transformação, fusão, incorporação ou desestatização durante o exercício devem comunicar o fato ao TCU e ao órgão de controle interno respectivo em até trinta dias, a contar do ato que tenha autorizado o processo modificador.

§ 1º Os responsáveis por unidade jurisdicionada que tenha o processo modificador concluído no exercício, independentemente da data que tenha sido iniciado, devem adotar as providências estabelecidas no *caput* do art. 6º da IN TCU nº 63/2010.

§ 2º O órgão de controle interno respectivo deve encaminhar ao Tribunal as peças previstas nos incisos IV, V e VI do art. 2º, relativas à unidade objeto do processo modificador, em até cento e vinte dias, contados a partir da comunicação do encerramento do processo pela unidade jurisdicionada.

§ 3º Os conteúdos das peças referidas nos incisos I, III, IV, V, VI e VII do art. 2º devem abranger todo o período compreendido pelo processo modificador, de forma a contemplar todas as ações dos gestores para fins de encerramento das atividades da unidade.

§ 4º O relatório de auditoria de gestão deve conter, além dos conteúdos estabelecidos para as contas ordinárias, avaliação do órgão de controle interno acerca das providências adotadas para encerramento das atividades da unidade, em especial sobre a transferência patrimonial e a situação dos processos administrativos não encerrados.

Art. 9º Para fins do disposto no art. 8º anterior, considera-se processo modificador o conjunto de procedimentos adotados pela unidade jurisdicionada ou por outra instância definida no ato que determinar a extinção, liquidação, dissolução, transformação, fusão, incorporação ou desestatização para a completa liquidação dos direitos e deveres da unidade encerrada.

Art. 10 Esta decisão normativa entra em vigor na data de sua publicação e se aplica à constituição dos processos de contas do exercício de 2011.

Sala das Sessões Ministro Luciano Brandão Alves de Souza, em 19 de outubro de 2011.

VALMIR CAMPELO
na Presidência

ANEXO D – Modelo de Parecer de Análise de Contas Inicial (PACI)

MARINHA DO BRASIL
PARECER DE ANÁLISE DE CONTAS INICIAL

Nome da OM:
Código da OM:
Gestoria:
Mês/Ano:
Relator: (posto e nome)

Em cumprimento ao disposto nas Normas sobre Administração Financeira e Contabilidade, declaro que examinei a documentação que compõe a prestação de contas do(a) _____ desta OM, relativa ao mês de ____/____, à luz da legislação vigente, em especial o roteiro de verificação constante das referidas Normas. (emitir opinião: julguei regular a documentação ora apresentada ou a documentação apresenta as seguintes impropriedades- listar as impropriedades)

(Local e data)

(assinatura do Relator)

RATIFICAÇÃO/RETIFICAÇÃO DO PARECER DO RELATOR:

(assinatura do Ordenador de Despesas)

_____o presente parecer com base nos resultados da “verificação de contas”, quanto à legalidade e legitimidade dos atos de gestão praticados.

(Local e data)

(assinatura do Ordenador de Despesas)