

Governança Corporativa aplicada ao Setor Público: O Controle Interno como um dos núcleos de implementação

Corporate Governance applied to Public Sector:
The Internal Control as one of the cores of implementation

Glinton José Bezerra de Carvalho Ferreira¹

RESUMO:

O presente trabalho tem por objetivo realizar um breve estudo acerca de como se originou a governança e a sua repercussão no ambiente corporativo até atingir o setor público, de modo a enaltecer uma série de práticas que buscam minimizar os diversos conflitos de interesse entre o principal, os proprietários e a sociedade em âmbito público, e os seus representantes diretos, gestores encarregados de executar as políticas definidas para a instituição. Nesse contexto, os mecanismos de governança corporativa, os quais ambicionam refletir aos proprietários os atos dos administradores de seus patrimônios, com total transparência e integridade, necessitam de instrumentos que amparem a busca de tal finalidade, e, nessa condição, o controle interno se apresenta como um dos principais, senão o mais importante mecanismo interno de governança. Assim, considerando que a sociedade precisa ser protegida ante o interesse pessoal dos gestores que conduzem a coisa pública, o controle interno possui papel fundamental para a aderência dos mecanismos de governança corporativa a esse setor. Esta pesquisa teve por foco identificar características específicas do controle interno e analisar a adequação desse vetor como um mecanismo interno de governança corporativa, voltado ao provimento da transparência na divulgação dos atos e fatos administrativos, de modo a reduzir os conflitos de interesse e elevar os ganhos sociais.

Palavras-Chave: Governança Corporativa. Setor Público. Controle Interno.

¹ Mestrando em Administração e Controladoria pelo Programa de Pós-graduação em Administração e Controladoria Profissional da Universidade Federal do Ceará (UFC). MBA em Gestão Empresarial pela Fundação Getúlio Vargas (FGV). MBA em Gerenciamento de Obras e Tecnologia da Construção pela Universidade Paulista (UNIP). Graduado em Direito pela Universidade de Fortaleza (UNIFOR) e Engenharia Civil pela Universidade Federal do Ceará (UFC). Analista de Controle Externo e Consultor Técnico Chefe da Assessoria de Planejamento e Gestão do Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE/CE). E-mail: glinton@tce.ce.gov.br



ABSTRACT:

This paper aims to make a brief study about the origins of the governance and its impact in the corporate environment until it reaches the public sector, so as to enhance a number of practices that seek to minimize the various conflicts of interest between the main, the owners and the society in the public sphere, and their direct representatives, managers responsible for carrying out the policies defined for the institution. In this context, the mechanisms of corporate governance, which aspire to reflect to the owners the acts of the administrators of their estates, with full transparency and integrity, need instruments to sustain the search for such purpose, and, in this condition, the internal control presents itself as one of the main, if not the most important internal mechanism of governance. Thus, whereas the society needs to be protected against the personal interest of managers who conduct public affairs, the internal control has a fundamental role in the adherence of the mechanisms of corporate governance in this sector. This research aimed to focus on identifying specific characteristics of internal control and analyze the appropriateness of this vector as an internal mechanism of corporate governance, pointing to the provision of transparency in the disclosure of acts and facts of administration, so as to reduce the conflicts of interest and raise the social gains.

Keywords: Corporate Governance. Public Sector. Internal Control.

1 INTRODUÇÃO

Conforme bem aponta Silva (2000), o fenômeno da corrupção geralmente vem acompanhado por estruturas institucionais ineficientes, as quais contribuem para diminuir a efetividade dos investimentos públicos e privados. Em países onde é generalizada a corrupção, de cada unidade monetária investida, boa parte é desperdiçada, o que implica em um investimento, de fato, menor. A corrupção também pode onerar a riqueza de uma nação e o seu crescimento econômico ao afugentar novos investimentos, ao criar incerteza quanto à apropriação dos direitos privados e sociais. O risco político e institucional é sempre levado em conta pelos investidores internacionais e domésticos. Quando esse risco é elevado, projetos de investimentos são adiados, ou até cancelados. Em casos extremos, a corrupção crônica leva



países a crises políticas permanentes que acabam em golpes de estado ou em guerras civis.

Nesse contexto, a governança pública passa a ser, para a sociedade, elemento de salvaguarda contra gestores inescrupulosos, e visa promover a eficácia, a eficiência e a efetividade das políticas públicas, tornando o ambiente institucional mais seguro na Administração Pública, baseado em relacionamentos transparentes, íntegros e confiáveis, que contribuam para minorar a assimetria informacional e, conseqüentemente, os conflitos de interesse entre os cidadãos e a gestão. O controle, e, em especial, o controle interno, apresenta-se como uma dimensão inafastável da governança pública, na medida em que é seu papel contribuir para o alcance desse ambiente mais confiável, transparente e íntegro na gestão.

A governança corporativa surgiu motivada pelos escândalos financeiros que abalaram a credibilidade das corporações no mercado de capital internacional. Entretanto, não há um consenso sobre o conceito de governança corporativa, seja entre as instituições regulamentadoras, seja entre os teóricos que estudam o assunto. A aplicação desse tema ao setor público é ainda pouco consolidada, embora não menos relevante. Quanto ao controle interno, constitui-se em dimensão da governança, na medida em que atua comprometido em contribuir para o alcance dos objetivos organizacionais, elevando a eficácia, a eficiência e a efetividade operacional das instituições, gerando segurança informacional e permitindo adequado suporte à alta gestão, tornando-a transparente e íntegra em sua prestação de contas (*accountability*).

Considerando os estudos ainda incipientes nessa temática, procura-se, com este estudo, contribuir para uma reflexão social, com ênfase nos aspectos relativos à participação do controle interno como instrumento para o aprimoramento e a adequabilidade dos mecanismos de governança corporativa ao setor público.

Na primeira parte, faz-se uma abordagem acerca da origem e do desenvolvimento dos conceitos e princípios mais relevantes acerca do tema governança, bem como se busca analisar seu avanço em âmbito corporativo e a sua aplicabilidade no setor público.

Na segunda parte, busca-se conhecer os aspectos conceituais mais importantes relacionados ao controle enquanto mecanismo de promoção da eficiência, qualidade e produtividade em qualquer organização na qual se insira, seja ela pública ou privada, bem como entender a importância do con-



trole interno como um dos núcleos procedimentais mais importantes para se atingir os fins preconizados pela gestão.

Por fim, na terceira parte, pretende-se examinar a participação fundamental que os instrumentos de controle interno possuem na implementação da governança ao setor público, compreendendo a importância que os sistemas de governança possuem para tornar a gestão mais condizente aos anseios sociais.

2 A GOVERNANÇA CORPORATIVA E SUA ADEQUAÇÃO AO SETOR PÚBLICO

2.1 Origem e concepções acerca do termo “governança”

Segundo Nardes, Altounian e Vieira (2016), é difícil precisar a data em que os conceitos de governança começaram a ser utilizados, porquanto desde que o ser humano iniciou a delegação de tarefas a outrem, sempre esteve presente a preocupação da construção de mecanismos que permitisse a quem delegasse ter maior certeza de que suas orientações seriam observadas pelo delegado, ou seja, a criação de instrumentos que viabilizassem a redução dos riscos da delegação.

O incremento da complexidade das relações humanas e das incertezas do ambiente acabou por induzir a implantação de mecanismos de governança por aqueles, legítimos detentores do poder, que designavam outras pessoas para atuar em seu nome.

Alguns trabalhos relacionados aos estudos sobre governança, por serem seminais quanto ao exame do tema, merecem ser citados: (i) *The modern corporation and private property*, de Adolf Berle e Gardiner Means (1932); e (ii) *Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure*, de Michael Jensen e William Meckling (1976).

Matias-Pereira (2010) comenta que, inicialmente, o significado de governança era restrito e possuía como referência a concepção de um bom governo, bem como a da competência do Estado de executar de forma consistente as políticas públicas. No entanto, a intensificação de seu debate no âmbito acadêmico levou à incorporação de outras variáveis.



Mello e Slomski (2010) afirmam que a origem do termo “boa governança” data do final dos anos de 1980 e início de 1990, tendo sido usado com a conotação de influenciar o desempenho econômico, incluindo nessa dimensão a gestão do setor público, a responsabilidade organizacional, o Estado de Direito, a transparência do processo de tomada de decisões e o acesso à informação.

Conforme Alves (2001), o conceito de governança é frequentemente difuso, podendo ser aplicado tanto a métodos de gestão da empresa (governança corporativa), quanto a meios de preservação do meio ambiente (governança ambiental), ou formas de combate ao suborno e à corrupção de funcionários públicos (governança pública). Não obstante o seu caráter difuso, o conceito de governança tem como ponto de partida a busca do aperfeiçoamento do comportamento das pessoas e das instituições.

Utilizando as palavras de Nardes (2016), existem diversos conceitos para governança, uma vez que se trata de expressão que comporta uma série de entendimentos em função do contexto em que é aplicada. Apesar disso, percebe-se que a ideia converge para alguns pilares afetos à transparência, ao direcionamento planejado das ações, ao controle do uso dos recursos, à capacidade de articulação e coordenação dos diversos segmentos interessados (*stakeholders*), e ao atendimento efetivo das necessidades do “principal”, que, em relação ao setor público, representa a própria sociedade.

As definições de governança a agrupam em quatro critérios principais: (i) como guardiã de direitos; (ii) como sistema de relações; (iii) como estrutura de poder; e (iv) como sistema normativo. Seus valores indissociáveis são: transparência (*disclosure*), equidade (*fairness*), prestação de contas (*accountability*), cumprimento das leis (*compliance*) e integridade (*integrity*). A efetivação desses valores representa o alcance da responsabilidade social inerente à boa governança.

Para o Banco Mundial, em trabalho intitulado por Worldwide Governance Indicators (WGI), governança contempla as estruturas, funções, processos e tradições organizacionais que visam garantir que as ações planejadas sejam executadas de tal maneira que atinjam seus objetivos e resultados de forma transparente.

Já para o Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD), governança é um conceito neutro que compreende os complexos mecanismos, processos, relações e instituições, por meio das quais os cida-



dãos e grupos articulam os seus interesses, exercem os seus direitos e obrigações, bem como mediam as suas diferenças.

No entendimento da Organização das Nações Unidas (ONU), a governança é “boa” e “democrática” para guardar a transparência das instituições e processos de cada país, o que resulta na compreensão de que a governança sempre vai existir, mas varia em cada Estado soberano em função de sua qualidade e de seu estágio de aprimoramento. Assim, a boa governança promove a equidade, participação, pluralismo, transparência, *accountability* em um Estado de Direito, de forma eficaz, eficiente e duradoura.

2.2 A governança no ambiente corporativo e o seu desenvolvimento

Bhatta (2003) explica com muita propriedade que a governança trata da aquisição e distribuição de poder na sociedade, enquanto a governança corporativa diz respeito à forma como as corporações são administradas. A governança corporativa inserida no âmbito do setor público – tópico que será analisado com mais detalhes na sequência –, por sua vez, refere-se à administração das agências do setor público, por meio dos princípios de governança corporativa do setor privado, que são totalmente aplicáveis no setor geral do Estado.

Nesse sentido, Matias-Pereira (2010) lembra que, embora originalmente o termo governança estivesse relacionado com questões de governo e Estado, foi na iniciativa privada que ele primeiramente se desenvolveu, mais especificamente nas empresas de capital aberto. De fato, conforme explicam Fontes Filho e Picolin (2008), o cenário onde a governança se desenvolveu levou a várias definições de governança corporativa, predominando, no entanto, a vertente financeira, associando-a ao desenho de um sistema que facilita o acesso e o controle de investidores sobre as empresas das quais participam. Complementa Mello (2006) no sentido de que a governança corporativa ganhou ênfase com o reconhecimento de excessos corporativos nos anos 1980 e relatórios da mídia sobre os altos lucros nos casos de fraudes.

Acerca da terminologia “governança corporativa”, boa conceituação faz Oliveira (2015) ao afirmar que se trata de um conjunto de práticas administrativas para otimizar o desempenho das empresas – com seus negócios, produtos e serviços –, ao proteger, de maneira equitativa, todas as partes interessadas



– acionistas, clientes, fornecedores, credores, funcionários, governos –, facilitando o acesso às informações básicas da empresa e melhorando o modelo de gestão. Não há dúvida, portanto, que as melhores práticas de governança corporativa aumentam e consolidam a competitividade das empresas.

O código das melhores práticas de governança corporativa do Instituto Brasileiro de Governança Corporativa – IBGC (2009), estabelece que a governança corporativa consiste em um sistema pelo qual as organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo os relacionamentos entre os proprietários, o conselho de administração, a diretoria e os órgãos de controle. As boas práticas de governança corporativa convertem princípios em recomendações objetivas, alinhando interesses com a finalidade de preservar e otimizar o valor da organização, facilitando seu acesso a recursos e contribuindo para a sua longevidade.

O advento da Lei Sarbanes-Oxley (SOX), em 2002, teve por fundamento o necessário fortalecimento dos controles internos nas organizações e se constituiu em um marco mundial para a governança corporativa, uma vez que, motivada por escândalos financeiros corporativos ocorridos nos Estados Unidos da América, a lei foi assinada com o objetivo de evitar o esvaziamento dos investimentos financeiros e a fuga dos investidores causada pela aparente insegurança no que diz respeito à governança adequada das empresas.

Entre os fins da governança corporativa, deixa assente Oliveira (2015) que se traduzem em efetivar maior proteção ao patrimônio, atratividade e valor da empresa, devidamente sustentada pela transparência de informações, equidade no tratamento dos acionistas, otimizada prestação de contas, respeito às leis e responsabilidade corporativa.

Marques (2007) afirma que a governança corporativa agrega valor, apesar de, isoladamente, não ser capaz de criá-lo. Portanto, ela não influencia na autonomia da organização, mas tende a equilibrar a qualidade do negócio, o lucro e a boa administração com uma gestão transparente e responsável. Dessa forma, uma governança corporativa bem implementada, além de se constituir em fonte de vantagem competitiva, desempenha um papel extremamente importante para alavancar o desenvolvimento econômico e social.

Na visão do IBGC, conceitualmente, a governança corporativa surgiu para dirimir o “conflito de agência”, decorrente da separação entre a propriedade e a gestão empresarial. Com efeito, salienta Rossetti (2014) que, durante muito tempo, desde que Berle e Means, no início dos anos 1930, cha-



maram a atenção para a dispersão do capital das empresas e para o divórcio entre a propriedade e a gestão, o problema crucial do que hoje chamamos de governança corporativa centrou-se no conflito de agência, sendo uma das questões cruciais evitar o comportamento oportunista dos gestores, descrito como “*moral hazard*”.

Como registra Carvalho (2002), muito da literatura sobre governança corporativa se baseia no princípio de que as empresas pertencem aos acionistas e que, portanto, a sua administração deve ser feita em benefício deles. O predomínio, por décadas, da visão descrita por Berle e Means, segundo a qual as grandes empresas modernas possuem propriedade acionária dispersa, moldou o debate sobre a governança corporativa: o grande problema de agência era visto como o conflito entre os administradores (agentes executivos) e acionistas (agentes principais). O oportunismo consistiria em decisões dos administradores que não visassem à maximização do valor das ações. Dentro desse paradigma, boa governança empresarial significaria a adoção de mecanismos que forçassem os administradores (não acionistas) a proteger os interesses dos acionistas.

Para Rossetti (2014), a questão pode ser vista por outro ângulo, não somente do conflito entre proprietários e gestores, mas também sob o ponto de vista dos acionistas majoritários em relação aos minoritários. Não é, nesse caso, o proprietário que busca proteção contra o oportunismo do gestor, mas os minoritários que veem seus direitos, sua riqueza e seu retorno serem solapados pelos majoritários. Essa segunda espécie de conflito de agência é a que ocorre com mais frequência nos países em que a propriedade no sistema corporativo é concentrada e o mercado de capitais é imaturo, com pequena expressão em relação a outras fontes de capitalização das empresas. É assim na maior parte dos países emergentes. Na América Latina, como o Brasil, essa é uma das questões centrais da boa governança.

Rossetti (2014) entende que a governança corporativa surgiu para cuidar desses conflitos e de outros desalinhamentos nas companhias. Das reações de ativistas por boas práticas de governança resultaram a criação de institutos legais e de marcos regulatórios protetionistas dos direitos e interesses dos acionistas. Resultaram também mudanças internas nas corporações, com ênfase na constituição de conselhos eficazes e guardiões.

Segue Rossetti (2014) informando que outros fatores influenciaram o desenvolvimento da governança corporativa, além da busca pela resolução

dos conflitos de agência entre proprietários acionistas (agentes principais) e administradores (agentes executivos), bem como entre os próprios acionistas majoritários e minoritários. Entre outros fatores, no âmbito externo, destacam-se: (i) as mudanças no macroambiente, como a desfronterização de mercados reais e financeiros, o desengajamento do Estado-empresário e a ascensão de novos *players* globais; (ii) as mudanças no ambiente de negócios, como as reestruturações setoriais; e (iii) as revisões nas instituições do mercado de capitais, com posturas mais ativas dos investidores institucionais. Já no âmbito interno, incluem-se: (i) as mudanças societárias; (ii) os realinhamentos estratégicos; e (iii) os reordenamentos organizacionais, que vão da profissionalização à implantação de controles preventivos contra a ganância e as fraudes.

Leciona ainda Rossetti (2014) que, seguramente, a governança corporativa não é um modismo a mais. Seu desenvolvimento possui raízes firmes. E sua adoção tem fortes razões para disseminar. Organizações multilaterais, como as Nações Unidas e a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), veem as boas práticas de governança corporativa como pilares da arquitetura econômica global e um dos instrumentos do desenvolvimento, em suas três dimensões: a econômica, a social e a ambiental.

A implementação das boas práticas de governança corporativa pelas organizações modifica substancialmente a cultura interna destas com o passar do tempo, agregando valor e repercutindo em diversos benefícios, entre eles: (i) a melhoria da gestão; (ii) a garantia da representatividade dos acionistas; (iii) a melhoria da imagem da empresa; (iv) a facilitação do processo de sucessão; (v) o atendimento aos requisitos legais e regulatórios; e (vi) a redução de atritos entre Conselho e Diretoria.

Para Matias-Pereira (2010), muito embora os princípios de governança tenham se desenvolvido para atender às empresas de capital aberto, suas boas práticas podem ser aplicadas a qualquer tipo de administração que tenha por objetivo o sucesso do empreendimento, de modo que a sua aplicabilidade no setor público não se exclui.

2.3 A aplicabilidade da governança corporativa ao setor público

Conforme Furlan (2005), não obstante se reconheça que as práticas de governança são essencialmente diferentes no Estado e nas empresas, seria



um equívoco afirmar que tais práticas, na relação entre os setores público e privado, estariam adstritas a universos paralelos. Em reação ao crescente fortalecimento da cidadania, ao aprimoramento das legislações e aos mecanismos de controle da sociedade, esses dois mundos, que nunca formaram um todo homogêneo, estão ampliando pontos de convergência. Ambos se encontram cada vez mais próximos nos objetivos comuns de busca da transparência, nas relações com a sociedade e na ampliação dos limites da eficiência operacional. Três linhas interligadas norteiam essa nova identidade de propósitos: (i) a busca de capitais para investimentos; (ii) a sustentabilidade; e (iii) a garantia da saúde econômica do conjunto da nação.

Salienta Bogoni et al. (2010) que o Estado Democrático de Direito passou a requerer uma Administração Pública voltada para a eficiência, mudança cuja implementação demonstra ocorrer mediante reformas administrativas. Por outro lado, a eficiência não poderia se chocar com o princípio da legalidade. Dessa forma, alguns países, como precursores, incluíram a discussão sobre governança corporativa aplicada ao setor público em suas reformas, até porque, mesmo que o setor privado e o setor público apresentem focos distintos à aplicação da governança, há questões comuns (MATIAS-PEREIRA, 2010).

Tais questões podem ser indicadas pela separação de propriedade e gestão (problemas de agência), instrumentos definidores de responsabilidade e poder, acompanhamento e incentivo na execução das políticas e objetivos definidos, entre outros.

Mello (2006) fala das diferentes ênfases dadas pelos países precursores à implementação do processo de governança pública. Na Austrália, os princípios se focaram nos aspectos relativos ao ambiente administrativo, monitoramento e responsabilidade de prestar contas. No Canadá, a ênfase dada se refere à transparência, à responsabilidade de prestar contas, à responsabilidade fiscal e à conduta ética do governo. Nos Estados Unidos, o princípio básico é a democratização das instituições políticas da nação. Na Nova Zelândia, a ênfase ocorreu com metas fiscais que culminaram na aprovação da Lei de Responsabilidade Fiscal do país. Finalmente, na Inglaterra, a ênfase está baseada nos princípios gerais de governança corporativa: transparência, integridade e responsabilidade de prestar contas.

Embora a discussão do conceito de governança com aplicação no setor público tenha se iniciado na década de 1980, em discussões do Banco Mundial e da OCDE, Costa (2008) evidencia que, no Brasil, a questão da gover-

nança pública é tratada pela primeira vez apenas em 1995, por meio do Plano Diretor de Reforma do Aparelho do Estado (PDRAE), coordenado pelo Ministério da Administração e Reforma do Estado, que conceituou o termo como a capacidade do Estado de implementar de forma eficiente políticas públicas.

A partir dessa realidade, pode-se encontrar várias conceituações dadas à governança pública, que Mello (2006), de acordo com a definição da Federação Internacional de Contadores (IFAC) no estudo 13 do Comitê de Setor Público, também chama de governança governamental, como a proteção ao inter-relacionamento entre a administração, o controle e a supervisão, visando relacionar os objetivos políticos de maneira eficiente e eficaz, bem como comunicar publicamente uma prestação de contas para o benefício da sociedade.

Consoante o ensinamento de Nardes (2016), a governança pública pode ser representada pela capacidade que os governos têm de assegurar que a vontade dos cidadãos seja considerada nos planejamentos estratégicos, táticos e operacionais, mediante a seleção de pessoas e instituição de normas e processos adequados para executar as ações planejadas, articulação das ações de todos os agentes públicos e privados, alcance e controle de todos os resultados previstos, estabelecimento de indicadores de desempenho para verificar o quanto foram as metas alcançadas e divulgação de todas essas etapas à sociedade.

Quanto à questão relativa ao conflito de agência, Nardes (2013) explica didaticamente que os cidadãos correspondem aos acionistas, o principal, enquanto os políticos e os gestores públicos são os agentes. Assim, quando o Presidente da República, Governadores ou Prefeitos elaboram os seus Planos Plurianuais (PPAs) e orçamentos, há o risco de, logo na fase de planejamento, priorizarem-se programas que não são do interesse da população. Os parlamentares eleitos pelo povo em cada esfera de governo e a própria sociedade podem e devem mitigar esse risco. O problema de agência pode ocorrer também quando os agentes políticos delegam a execução das ações aos gestores públicos superiores e estes aos seus subordinados. No primeiro caso, os políticos são os principais e os gestores são os agentes. No segundo, os gestores superiores são os principais e os gestores subordinados, os agentes.

Nessa esteira, deriva-se ao entendimento de que a governança corporativa aplicada ao setor público, ou tão somente governança pública, está vinculada ao propósito de criar na Administração (agente) um ambiente seguro e favorável para a formulação e implementação de políticas públicas



em benefício da sociedade (principal).

Nardes (2016) esclarece que, se no modelo burocrático, o gestor estava mais apegado às normas, distante das pressões sociais, o atual contexto exige que ele esteja em sintonia com os anseios da população e atue de modo a atendê-los por meio da articulação e integração com todos os agentes públicos ou privados envolvidos. Nisso consiste a transversalidade do modelo pós-burocrático ou neoburocrático atual. Portanto, não basta mais aos gestores públicos somente o cumprimento das leis e regulamentos, mas se torna cada vez mais premente e imprescindível que se atenda às necessidades do “principal” de forma eficaz, eficiente e efetiva.

Matias-Pereira (2010) confirma que, para uma governança pública salutar, os indivíduos envolvidos nas ações e atividades desse setor não devem sobrepôr as suas aspirações e valores pessoais à boa gestão. Todo o comportamento do agente público precisa estar indispensavelmente apoiado nos princípios de transparência (*disclosure*), equidade (*fairness*), prestação de contas (*accountability*), cumprimento das leis (*compliance*), integridade (*integrity*), e, não menos importante, ética (*ethics*).

Bem estabelece Matias-Pereira (2010) que o processo de governança pública é mais do que uma mudança que visa à modernização da burocracia existente. Ela se traduz, de fato, em um conceito essencialmente democrático. E para que a governança pública se torne efetiva, faz-se mister uma democracia participativa, na qual o Estado forneça instrumentos para que haja um controle efetivo da administração pública pela sociedade civil, de forma que o problema da agência possa ser minimizado.

Assim, governança pública não se trata de uma mudança institucional ou na forma de gestão, muito menos de simples atendimento a regras, mas de uma mudança de mentalidade e comportamento de toda uma sociedade na aplicação corriqueira dos princípios a ela inerentes.

Importa também que seja feita uma necessária diferenciação entre os conceitos de governabilidade e governança pública, com base no entendimento divulgado pelo Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização – GesPública (BRASIL, 2005). Enquanto a governabilidade consiste na conjugação e no equilíbrio de interesses entre o governo e as diversas partes interessadas, culminando com a capacidade conferida aos líderes do sistema de exercer a sua autoridade política de forma a garantir o alcance dos objetivos institucionais e o atendimento ao interesse público; a governança



pública é o sistema que assegura às partes interessadas pertinentes o governo estratégico das organizações públicas e o efetivo monitoramento da alta administração. Assim, a relação entre a coisa pública e a gestão se dá por meio de práticas de medição, tais como: auditorias independentes, unidades de avaliação, unidades de controle interno e externo, e instrumentos fundamentais para o exercício do controle. A governança pública assegura às partes interessadas: equidade, transparência e responsabilidade pelos resultados, com obediência aos princípios constitucionais e às políticas de consequência.

Acerca da diferença entre governança e gestão, vale ter em mente que a governança se baseia nos mecanismos de liderança, de estratégia e de controle, de forma a direcionar, monitorar e avaliar a atuação da gestão, esta consistente em um processo geral de tomada de decisão, atrelada à forma como devem ser planejados, coordenados e controlados os recursos da organização para o alcance dos resultados pretendidos, sempre com foco na melhoria da relação custo-benefício e pautado no método da melhoria contínua, estruturado por Edward Deming, que estabelece os quatro passos essenciais: planejar, executar, controlar e corrigir.

Recorda Rossetti (2014) que o Brasil se encontra atualmente no quarto e pior quadrante do estudo realizado por Fukuyama (2004), exatamente aquele em que a reforma do Estado é um objetivo nacional irrecusável. São características desse posicionamento, o Estado que possui instituições frágeis, inconformidades, alta participação da máquina estatal no Produto Nacional Bruto, ineficaz alocação dos recursos públicos, crescimento econômico sacrificado, burocracia alta e contestada, além de reações e insatisfações crescentes com a exação fiscal.

Percebe-se que a questão-chave do Estado brasileiro não é de governabilidade, mas de governança. Enquanto a primeira é uma conquista circunstancial e geralmente efêmera do poder estabelecido, a segunda é uma conquista da sociedade, estrutural e duradoura. E que estará necessariamente alicerçada em princípios que definem a boa governança das corporações: *fairness, disclosure, accountability, compliance, integrity e ethics*.

Tendo em vista que a governança pública excede a aplicação de regras, seu processo de implantação requer uma mudança de postura por parte do agente público, sendo amplamente reconhecida pela literatura internacional a relevância e a influência dos sistemas de controle interno no processo de estabelecimento da governança no setor público, bem como no que toca



à sua consolidação na gestão institucional.

3 O CONTROLE INTERNO NA GESTÃO PÚBLICA

3.1 Aspectos históricos, legais e conceituais acerca do controle

A preocupação com a questão do controle dentro da Administração Pública não é algo recente. Mesmo quando a distinção entre a *res principis* e *res publicae* não era factível, o detentor do poder se preocupava com o controle, de forma a conhecer aquilo que lhe pertencia.

Fernandes (2012) afirma que o vocábulo controle tem origem no latim “*rotulum*”, que designava a relação dos contribuintes, e era a partir dessa lista que se contratava a operação dos cobradores de impostos.

Peixe (2008) registra que o termo latino foi incorporado ao francês, formado por contração de ‘*contre + rôle*’ com significado de lista, rol, registro em duplicata, contralista, expressões estas que trouxeram a ideia de que, em momento futuro, haveria a confrontação de registros para manutenção do estado original do primeiro registro.

Desta forma, conforme Castro (2008), no francês o controle implica o reexame, o confronto com o documento original, enquanto no italiano é o mesmo que registro ou exame.

Slomski (2005), no entanto, discorre sobre o controle como produto da contabilidade, que tem sua origem há aproximadamente dez mil anos, pois o homem sempre buscou controlar seu patrimônio, sendo que, de acordo com Mellis apud Peleias et al. (2007), uma das formas de controle é a “conta”, que é tão antiga quanto a civilização construída pelos homens.

A conta evoluiu para a contabilidade, estabelecendo estrita ligação com a economia, expandindo, se degenerando, ampliando, retraindo no mesmo compasso da evolução econômica das civilizações, nas diversas regiões e distintas épocas de sua história (VLAEMMINCK apud PELEIAS et al., 2007).

No entanto, conforme salienta Linczuk (2012), a evolução econômica das civilizações que levou à pulverização do capital criou a necessidade de outros instrumentos de controle, e, assim, a contabilidade como forma de controle se tornou insuficiente. Os indivíduos mais ricos e com grande dis-



persão dos seus ativos, que necessitavam saber se estes eram adequadamente mantidos e utilizados e não negligenciados pelas pessoas a quem eram confiados (KNECHEL apud ALMEIDA, 2004), passaram a utilizar a auditoria.

A auditoria, por sua vez, como atualmente concebida, surge no século XIX, como forma de controle econômico-financeiro. Nasce na Europa após a Revolução Industrial, na medida em que a administração dos ativos não estava mais sob a responsabilidade de uma única pessoa (ALMEIDA, 2004). Assim, distingue-se controle tanto de contabilidade como de auditoria, sendo o último entendido como instrumento do controle (LINCZUK, 2012).

Para Castro (2008), o controle teve seu vocábulo consagrado, na técnica comercial, para indicar inspeção ou exame que se processa nos papéis ou nas operações registradas nos estabelecimentos comerciais.

Inicialmente aplicado às finanças empresariais, o controle se consolidou na Administração Pública com a separação da *res principis* da *res publicae*. Uma vez que esta pertence à sociedade e deve ser gerida em favor dela, o controle é visto como instrumento de democracia (CASTRO, 2008). Isso porque num Estado Democrático de Direito a relação existente entre o Estado e o cidadão é similar, embora mais complexa, àquela existente na propriedade privada (LINCZUK, 2012).

Segundo Bogoni et al. (2010), o cidadão é um acionista do Estado, na medida em que contribui para sua manutenção, e, assim, tem o direito de intervir e influenciar nas decisões estatais, sendo para isso necessário o controle.

O sentido norteador desse controle é assegurar que os recursos públicos destinados à manutenção e funcionamento do aparelho estatal estejam sendo executados no estrito atendimento do interesse público e em conformidade com o princípio constitucional da legalidade, bem como aderente à supremacia do interesse público. Todavia, nem sempre os controles estatais são instituídos como forma de fortalecer o processo democrático, empoderando o cidadão, como é o caso brasileiro. Historicamente, a figura do controle na Administração Pública brasileira surge com a reforma administrativa realizada a partir da Constituição de 1967 e regulamentada pelo Decreto-Lei no 200, de 25 de fevereiro de 1967. A Constituição de 1967 definiu que o Congresso Nacional, por meio do controle externo e dos sistemas de controle interno instituídos por lei, passaria a exercer a fiscalização financeira e orçamentária da União, abrindo espaço para a reforma administrativa que ocorreria por meio do Decreto-Lei nº 200/1967 (LINCZUK, 2012).



Para Costa (2008), o Decreto-Lei nº 200/1967 era uma espécie de lei orgânica da Administração Pública, fixando princípios, estabelecendo conceitos, balizando estruturas e determinando providências, sendo que dentro dos princípios fixados como guias da administração estava inserido o controle. A Constituição de 1967, bem como o Decreto-Lei nº 200/1967, que trouxeram em seu bojo a figura do controle, têm como nascedouro uma filosofia de modernização, mesmo que autoritária, de forma que, no Brasil, o termo controle assumiu o sentido de dominação a ponto de ser frequentemente rejeitado pelos indivíduos, órgãos públicos e empresas, assumindo um aspecto negativo decorrente do regime autoritário (CASTRO, 2008).

O controle, etapa legítima de qualquer sistema de administração, veio, à época, carregado de significações, pois, segundo Costa (2008), o contexto era de um regime que “endurecia aos poucos”, e, embora pregasse o contrário, concentrava recursos centralizando o poder. A mudança do foco dos controles instituídos em 1967 bem como seu aspecto positivo surgiram apenas após a Constituição Federal de 1988 (LINCZUK, 2012).

A Carta Magna bem como os aspectos de controle estabelecidos ali nascem em outro momento histórico: o da redemocratização e construção de um Estado Democrático de Direito, com uma conformação de divisão de poderes em três ramificações distintas – legislativa, judiciária e executiva –, formalmente delimitadas, contudo, unidas por um sistema em que cada qual pode intervir no outro de forma a corrigir discrepâncias, dentro dos limites legais fixados na Lei Magna.

Meirelles (2009) destaca que o controle na administração pública é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro.

De acordo com Matias-Pereira (2010), a implantação de um regime democrático de direito não aboliu a figura do controle, que é atividade inerente a qualquer tipo de organização, mesmo porque democracia e controle não são conceitos antagônicos, visto que, num processo democrático, o controle visa à maximização dos recursos do Estado em prol do interesse público. Dessa maneira, a ampliação do aparato estatal que ocorreu no período anterior ampliou a ramificação da burocracia e exigiu que esse controle ocorresse também de forma capilarizada, em todas as atividades, em todos os níveis e em todos os órgãos da Administração Pública, inclusive com legislação que abrangesse todas as atividades administrativas e não apenas relacionadas ao

processo administrativo. Prover o Estado de controles institucionais (aqueles que o Estado exerce sobre si mesmo, seus agentes e seus atos) não era o suficiente numa democracia; havia a necessidade de prover instrumentos de controle que fossem utilizados pelos cidadãos, estimulando o controle social (LINCZUK, 2012).

Assim, a Constituição Federal de 1988 estabeleceu um sistema de controle, englobando não apenas os aspectos financeiros e administrativos como também todo um conjunto de métodos e ações a serem realizados dentro de determinado órgão administrativo, além de prover os instrumentos necessários ao exercício da cidadania e fomento do controle social (MATIAS-PEREIRA, 2010).

A Constituição Federal de 1988 nomina, em seu artigo 70, dois tipos de controle: o controle externo e o “sistema de controle interno”. Nesse contexto, o controle externo é exercido entre e pelos poderes constituídos, bem como pela sociedade, enquanto o sistema de controle interno, por sua vez, é desenvolvido como um controle hierárquico ou administrativo (CASTRO, 2008). Frise-se que a Carta Magna de 1988 reafirmou a legalidade e legitimidade do controle, não apenas o de cunho institucional, como também o social (LINCZUK, 2012).

3.2 Atuação e objetivos do controle interno no setor público

Segundo o IBGC, o principal executivo é responsável pela criação de sistemas de controle internos que organizem e monitorem um fluxo de informações corretas, reais e completas para a sociedade, como as de natureza financeira, operacional, de obediência às leis e outras que apresentem fatores de risco importantes.

Assim, o American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), citado por Crepaldi (2007), estabelece que Controle Interno compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas adotados na empresa para salvaguardar seus ativos, verificar a exatidão e fidedignidade dos dados contábeis, desenvolver a eficiência nas operações e estimular o seguimento das políticas administrativas prescritas.

Entende-se por salvaguarda de ativos a forma pela qual são protegidos os bens e direitos da empresa. A exatidão e fidedignidade dos dados contá-



beis correspondem à observância das normas brasileiras de contabilidade, princípios e convenções. Logo, a eficácia operacional refere-se à equipe, pessoal qualificado, treinado, supervisionado, e que atende ao conjunto de normas estabelecidas pela organização. Por último, as políticas administrativas são as normas estabelecidas pelo conselho administrativo.

Apesar da definição apresentada, Oliveira (2010) explica que os sistemas de controles internos não fornecem segurança absoluta. Controles internos vinculam-se à consecução de objetivos nas categorias de elaboração e apresentação de resultados financeiros, obediência a leis e aos regulamentos (*compliance*) e operações, do ponto de vista de sua eficiência e economicidade.

Attie (2000) apresenta os objetivos do controle interno: (i) a salvaguarda dos interesses da empresa; (ii) precisão e a confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais; (iii) estímulo à eficiência operacional; e (iv) aderência às políticas existentes.

Santos et al. (2009) informa que, para assegurar que esses objetivos sejam atingidos e as estratégias do conselho administrativo sejam executadas, os agentes de controle interno aplicam, às atividades de controle, políticas e procedimentos adotados para salvaguardar o patrimônio e a eficiência das operações. Na sequência, estão associados os objetivos do controle interno aos respectivos controles necessários para sua realização:

- **Salvaguarda dos interesses da empresa** – Attie (2000) classifica as diversas atividades de controle para a proteção dos ativos, bens e direitos, a saber: (i) segregação de funções – organização operacional e de pessoal dos setores da empresa; (ii) sistema de autorização e aprovação – as operações são efetuadas por meio de um sistema de autorização; (iii) determinação de funções e responsabilidades – cada função possui funcionários com as responsabilidades de acordo com o cargo; (iv) rotação de funcionários – para determinada atividade ou função, faz-se um rodízio de funcionários, objetivando prevenir fraudes; (v) carta de fiança – determina que os funcionários que lidam com bens e valores sejam responsáveis pela sua custódia; (vi) seguro – manutenção correta de apólices de seguros para eventuais reposições de bens; (vii) legislação – atentar para o cumprimento das legislações; (viii) diminuição de erros e desperdícios – a supervisão do trabalho diminui os erros e desperdícios; (ix) contagens físicas independentes – realizar contagens físicas de valores e bens de forma periódica; e (x) alçadas progressivas – as

alçadas e procurações configuram aos altos escalões as principais decisões e responsabilidades.

• **Precisão e a confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais** – refere-se à adequabilidade das demonstrações contábeis. Attie (2000) indica a existência de elementos que possibilitam atender a essa exigência, a saber: (i) documentação confiável – utilização de documentação apta para o registro das transações; (ii) conciliação – eliminação de possíveis pendências; (iii) análise – permite a constatação dos elementos a partir da identificação da composição analítica dos dados em exame; (iv) plano de contas – classificação dos dados da empresa por meio da utilização correta das contas; (v) tempo hábil – registro das transações dentro do período de competência e em tempo hábil; e (vi) equipamento mecânico – agiliza o registro das transações.

Para Bergamini Jr. (2005), o bom desempenho no processo de comunicação, com o fornecimento de demonstrações contábeis adequadas, é o que mobiliza o conjunto de controles internos contábeis e permite melhorar a classificação de risco da empresa no mercado financeiro, por diminuir a incerteza de credores e futuros acionistas. O uso de ferramentas de controle possibilita ter o ponto ótimo nas atividades executadas, sem desperdícios de recursos em atividades supercontroladas, nem os riscos imprevistos decorrentes de atividades subcontroladas.

• **Estímulo à eficiência operacional** – tais controles visam à oportuna execução das atividades pelos colaboradores, a fim de atingir esse objetivo. Attie (2000) relata os procedimentos, a saber: (i) seleção – pessoal qualificado para exercer as atividades; (ii) treinamento – capacitar o colaborador para executar sua tarefa; (iii) plano de carreira – possibilidades de maior pagamento de acordo com promoções que estimulam os funcionários a realizarem suas tarefas com entusiasmo e contentamento; (iv) relatórios de desempenho – sugere aperfeiçoamento profissional pela identificação das habilidades e deficiências de cada colaborador; (v) tempo e métodos – acompanhamento da execução das atividades, visando à eficiência; (vi) custo-padrão – acompanhamento do custo de produção dos bens e serviços determinados, identificando pontos favoráveis e desfavoráveis na produção; (vii) manuais internos – são procedimentos internos e normatização das atividades; e (viii)



instruções formais – registro formal das instruções a serem seguidas pelos colaboradores, a fim de atender à política da empresa.

• **Aderência às políticas existentes** – aplicam-se às atividades de supervisão, sistemas de revisão e aprovação, além da auditoria interna. A supervisão dos funcionários permite o acompanhamento das atividades e a correção quando há desvios e dúvidas na execução das tarefas, logo, os sistemas de revisão e aprovação indicam, mediante a revisão e aprovação, se as políticas e os procedimentos estão sendo adequadamente seguidos.

Nesse processo, cabe ao Conselho de Administração a definição de diretrizes específicas ligadas à otimização do processo de supervisão. A Diretoria Executiva deve implementar as ações diretas necessárias para o cumprimento dessas diretrizes. A ausência de controles internos adequados compromete as boas práticas de governança corporativa no processo de prestação de contas (*accountability*), na qual é possível evidenciar se as diretrizes estratégicas traçadas estão sendo seguidas e o grau de transparência (*disclosure*) ao dispor os usuários. O Controle Interno incorpora as métricas e procedimentos de monitoração do desempenho vinculado ao risco. Desse modo, garante independência a seu titular por meio do reporte simultâneo ao principal executivo e ao Conselho de Administração e, por extensão, aos acionistas e proprietários. Se o Controle Interno está garantindo os objetivos do conselho administrativo; eficiência e efetividade operacional, principalmente confiança nos registros contábeis/financeiros; e conformidade a leis e normativos aplicáveis à entidade e à sua área de atuação; pode-se afirmar que esse é um instrumento de Governança Corporativa, uma vez que os seus controles estão fornecendo à Governança Corporativa a transparência necessária e o reporte (SANTOS et al., 2009).

3.3 Lei Sarbanes-Oxley (SOX) e coso report

Bergamini Jr. (2005) entende que ainda estão em fase final de apuração alguns dos escândalos corporativos que ocorreram nos mercados financeiro e de capitais norte-americanos, no início dessa década, em razão de práticas antiéticas de seus administradores e da fragilidade de controles da alta administração das empresas.



A promulgação da SOX, em 2002, foi uma reação das autoridades reguladoras e fiscalizadoras norte-americanas para proteger o seu mercado de capitais. A SOX, aplicável às grandes corporações norte-americanas e às estrangeiras com acesso ao mercado de capitais norte-americano, é uma lei composta por onze títulos ou capítulos, e que teve a finalidade de melhorar as demonstrações contábeis apresentadas pelas grandes empresas que acessam o mercado de capitais, ocasião em que buscou conceder maior robustez (ou menor fragilidade) aos controles internos contábeis. Nessa linha, o objetivo inicial era limitado a melhorar os controles envolvidos na fidedignidade dos registros contábeis e que incluem, entre outros procedimentos, a clara atribuição de responsabilidades, a segregação das funções de escrituração e elaboração de relatórios contábeis (*back office*) daquelas ligadas às operações, e o aperfeiçoamento dos sistemas de autorização e aprovação. A situação de fragilidade desses controles contábeis em algumas empresas acarretou alterações nos sistemas de controles internos administrativos, induzindo a modificações no plano de organização geral da empresa e nos seus métodos e procedimentos (BERGAMINI JR., 2005).

A SOX não faz menção ao protocolo Coso, no entanto, era necessário utilizar um protocolo aceitável para avaliar a efetividade dos controles internos contábeis. O protocolo Coso I, também chamado de Coso Report, datava de alguns anos na época de promulgação da SOX e tinha sido desenvolvido pelo Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (Coso), uma comissão que assessorava a Securities and Exchange Commission (SEC) e que é fortemente influenciada pela *Big Four* (quatro principais empresas) de auditoria independente.

Esse protocolo constitui um modelo de controle que deve ser adaptado às peculiaridades de cada empresa, de modo a resultar em uma metodologia de avaliação dos controles internos. Esse modelo fornece o critério de avaliação dos componentes de controle com a finalidade de obter um elevado grau de transparência das demonstrações contábeis. Sua característica principal é conceder visão de integração dos controles internos contábeis.

A integração dos controles se baseia no uso de uma estrutura tridimensional (o chamado cubo do Coso), cujas dimensões compreendem os objetos de avaliação, as categorias de atividades de controle e os componentes de controle, da seguinte forma: (i) na primeira face estão os objetos de avaliação, ou seja, as unidades administrativas que deverão ser avaliadas; (ii) na



segunda face estão as três categorias de atividades de controle: processo, registro e conformidade; e (iii) os cinco componentes de controle estão na terceira face: ambiente de controle, avaliação de risco, controle das atividades, processo de comunicação e a monitoração.

A avaliação dos controles internos contábeis, segundo Bergamini Jr. (2005), é realizada por meio da verificação do alinhamento ou integração que deve existir entre os seus componentes: (i) ambiente de controle – estabelece o tom da organização, influenciando a percepção de controle de seu pessoal; (ii) avaliação de risco – os riscos de origem interna e externa devem ser avaliados, tanto no nível da empresa quanto de atividade; (iii) atividades de controle – as políticas e procedimentos devem assegurar que as diretrizes da administração serão seguidas; (iv) informação e comunicação – as informações pertinentes devem ser identificadas, coletadas e informadas na forma e nos prazos adequados, de modo a dar suporte aos outros componentes de controle; e (v) monitoração – os sistemas de controles internos devem ser monitorados por meio de um processo que avalie a qualidade do desempenho do sistema ao longo do tempo.

Note-se que a análise de risco é uma atividade dinâmica, pois o ambiente em constante mudança faz riscos não previstos se apresentarem e outros que já foram tratados se alterarem. Portanto, qualquer metodologia de avaliação de riscos deve se propor, em sua concepção, a produzir uma análise estruturada e contínua sob qualquer cenário. A SOX explicitou requisitos voltados para preencher o hiato informacional da alta administração, concedendo à empresa o chamado “elo faltante”. O atendimento desses requisitos deve permitir uma efetiva supervisão, pela alta administração, das atividades de controle desenvolvidas pelas diversas unidades de negócios que compõem a empresa (BERGAMINI JR., 2005).

3.4 Gerenciamento integrado de riscos ou ERM

Bergamini Jr. (2005) comenta ainda que a técnica de avaliação de risco evoluiu de forma significativa, originando novos paradigmas: o cenário anterior previa uma postura de inspecionar, detectar e reagir aos riscos do negócio; considerava-se que o pessoal ineficiente era a fonte primária de riscos; e os controles eram direcionados para os riscos de origem financeira ou



vinculados aos resultados escriturais. O cenário atual contempla uma série de novos desafios: a postura esperada é de prever e prevenir os riscos inerentes a um conjunto de processos; os processos ineficientes são, de fato, as fontes primárias de riscos; e os controles devem ser as ferramentas de gestão e de monitoração de riscos.

Portanto, os paradigmas são outros: adotar postura proativa em vez de reativa; identificar problemas nos processos e não nas pessoas; e focar os controles internos de forma abrangente, portanto, indo além dos de natureza contábil, ou seja, agregando os controles internos administrativos. O Coso Report está focado nos controles internos contábeis, o que é indicado para uma adequada prestação de contas e, portanto, indispensável para obter um bom nível de transparência, mas para uma administração apropriada é necessário ir além, agregando as técnicas de gerenciamento integrado de riscos.

Nesse sentido, a SEC divulgou o documento preparado pelo Coso denominado Gerenciamento de Risco Empresarial – Estrutura Integrada (*Enterprise Risk Management – Integrated Framework*), conhecido no mercado por Coso II ou ERM. Esse documento resultou de trabalho contratado pelo Coso junto da PricewaterhouseCoopers, constituindo uma versão evoluída do Coso Report voltada para a gestão das empresas. O Coso II define o ERM como sendo um processo realizado por um comitê diretivo de uma empresa, suas gerências e seus funcionários, incluído na estratégia que permeia toda a empresa, desenhado para identificar eventos que possam, potencialmente, afetar o desempenho da empresa, a fim de monitorar os riscos e assegurar que estejam compatíveis com a estabelecida propensão ao risco, permitindo prover, com segurança razoável, o alcance dos objetivos. O ERM aumenta os controles internos e a ideia é que não deve substituir a estrutura de controles internos existentes, mas, sim, incorporá-la à nova abordagem. As empresas devem perceber o ERM sob duas formas: para satisfazer as necessidades de controles internos e como oportunidade para se obter um sistema completo, abrangente e integrado de gerenciamento dos riscos (BERGAMINI JR., 2005).



4 GOVERNANÇA PÚBLICA: O CONTROLE INTERNO COMO UMA DAS BASES DE IMPLEMENTAÇÃO

4.1 A estruturação do controle interno em ambiente de governança

De acordo com Matias-Pereira (2009), a principal teoria administrativa é a teoria geral da administração, cuja ênfase é orientada para as tarefas (administração científica de Taylor). Posteriormente, passou a ser dada ênfase na estrutura (teoria clássica de Fayol), também adotada pela teoria burocrática de Max Weber, e, mais tarde, pela teoria estruturalista. Já tendo como foco a ênfase nas pessoas, surgiu a teoria comportamental e a teoria do desenvolvimento organizacional. Com foco no ambiente, nasceu a teoria dos sistemas, completada, em seguida, pela teoria da contingência.

Ainda conforme Matias-Pereira (2010), as teorias de sistemas e a contingencial fazem parte da abordagem sistêmica da administração. Observa-se que essas duas teorias se preocupam, de forma especial, com a questão do controle na Administração, que define como a função será utilizada como alimentação do sistema, garantindo sua possibilidade de adaptabilidade ao mundo em mudanças, por encararem as organizações como sistemas orgânicos amplamente interligados com o seu ambiente.

Tais teorias sinalizam para a necessidade do adequado funcionamento dos órgãos de controle, destacando a importância da alimentação do sistema, permitindo que responda com tempestividade ao ambiente de mudanças. O controle interno, portanto, atua como instrumento garantidor e essencial para que se possa atingir a eficácia dos sistemas. De fato, pode-se verificar que as organizações, em geral, necessitam exercer controles sobre um conjunto de elementos, confrontando a realidade objetiva com o planejado, identificando desvios e os corrigindo, na busca constante por assegurar a continuidade institucional.

Assim, é possível considerar o Controle Interno atuando diretamente em um ambiente de governança quando, como constata Mileski (2011), encontra-se estruturado pelos órgãos administrativos, no âmbito da própria administração, sob o comando de um órgão central e, por isso, organizado de forma sistêmica, no sentido de atuar de maneira integrada no Setor Público estatal, buscando comprovar a legalidade dos atos praticados pelos gestores e avaliar



os resultados efetivos da ação governamental, verificando também o grau de eficácia e eficiência dessas ações, seja de forma prévia, concomitante ou subsequente, e ainda como um controle contábil ou administrativo, a fim de prestar o devido apoio para a consecução dos objetivos previamente determinados.

4.2 O controle interno como dimensão intrínseca à governança pública

De acordo com Cavalcante e De Luca (2013), a função de controle é considerada uma dimensão interna de um sistema de governança (IFAC, 2001). Segundo Bianchi (2005), o controle organizacional é essencial para a boa governança e as práticas de governança corporativa deveriam ser norteadas por controles que possibilitem aos interessados pela organização concluir pela transparência nos atos da administração, assegurando que conflitos de interesses não interfiram na capacidade organizacional de obter resultados econômicos.

Para Borinelli (2006), a Controladoria é o órgão do sistema formal da organização responsável pelo controle do processo de gestão e pela geração e fornecimento de informações de ordem operacional, econômica, financeira e patrimonial, demandadas para assessorar as demais unidades organizacionais, buscando integrar os esforços dos gestores para que se obtenha um resultado organizacional sinérgico e otimizado, bem como pelos agentes externos que se relacionam com a empresa para a tomada de decisões. Nesse sentido, verifica-se o estreito relacionamento entre a Controladoria e os princípios e práticas de boa governança (CAVALCANTE; DE LUCA, 2013).

Nesse contexto, o Controle Interno representa uma das funções essenciais da Controladoria, cabendo-lhe a mensuração e a correção do desempenho da instituição, de forma que os planos e objetivos possam ser realizados. É função desse controle não apenas dar *feedback* de informações para as diversas áreas da empresa, dentro de uma visão retrospectiva, mas também mapear os sistemas, examinar questões operacionais e implementar processos de melhoria para a eliminação de problemas, numa visão prospectiva da organização, adotando atividades preventivas para correções de rumo (ROEHL- ANDERSON; BRAGG apud CAVALCANTE; DE LUCA, 2013).

De acordo com a IFAC (2001), o Controle Interno, para atuar como uma das dimensões de governança no setor público, deve ser operante e ter



a sua atuação atestada nos relatórios anuais da entidade, cabendo-lhe assegurar uma razoável garantia quanto ao alcance dos objetivos da organização em termos de efetividade e eficiência das operações (envolvendo objetivos operacionais básicos, metas de desempenho e salvaguarda de recursos), confiabilidade dos relatórios financeiros, e conformidade com leis e regulamentações aplicáveis.

4.3 Os fins do controle interno e sua inserção em um conjunto maior, norteador dos preceitos basilares de governança pública

Castro (2010) leciona que, entre as principais finalidades da existência de um controle interno, destacam-se cinco de maior representatividade. São elas:

- **Segurança ao ato praticado e obtenção de informação adequada** – todo gestor deve ter cautela, para que os atos praticados e sujeitos a julgamento externo estejam cobertos por controles prévios seguros, suportados por documentos que os comprovem, dentro da legislação pertinente e com responsabilidade bem definida.

- **Promover a eficiência operacional da entidade** – consiste em prover os meios necessários à execução das tarefas, para obter desempenho operacional satisfatório da entidade. A eficiência operacional implica no estabelecimento de padrões e métodos adequados que possam permitir que todas as áreas desenvolvam suas funções de forma racional, harmônica, integradas entre si e voltadas para os objetivos globais.

- **Estimular a obediência e o respeito às políticas traçadas** – constitui-se mais em fator psicológico que objetivo, porquanto as pessoas devem ser convencidas a aceitarem as diretrizes fixadas e utilizarem linguajar e técnicas comuns na casa, de modo a assegurar que os propósitos da administração sejam adequadamente seguidos.

- **Proteger os ativos** – existem três interpretações atribuídas ao conceito de proteção de ativos. A primeira, e mais abrangente, entende que os ativos devem ser resguardados de qualquer situação indesejável. Compreen-



de-se, nesse caso, que a proteção dos ativos na área privada constitui uma das ações principais da administração. A segunda interpretação de proteção de ativos trata da proteção contra erros involuntários (não intencionais). Por fim, as irregularidades intencionais. A mais restrita das interpretações entende que a proteção dos ativos se refere, tão somente, aos erros intencionais.

• **Inibir a corrupção** – apesar do clamor popular atinente ao nosso atual momento político, pertencemos ao grupo dos países que menos combatem a corrupção. Nesse contexto, o controle é levado para a esfera política, para mostrar que estamos combatendo a corrupção. Com isso, esta deixa de ser tratada como uma questão gerencial. Pode-se achar que o controle só tem sentido em ambiente de desvios e, portanto, não deve ser preventivo e permanente. Tal situação deturpa a existência e as finalidades dos controles internos. O risco é ficar correndo atrás do erro em vez de trabalhar em busca do acerto, preocupado apenas com a má administração quando o que interessa é a excelência da gestão.

A essência do conceito de governança corporativa envolve a transparência na administração e os meios por ela utilizados para a redução, tanto quanto possível, da assimetria informacional existente entre aqueles que geram a informação e aqueles que a utilizam. A governança corporativa também se relaciona à existência de mecanismos específicos de controle que transmitem segurança aos interessados no resultado da organização quanto ao correto manuseio dos recursos colocados à disposição de seus gestores no processo de obtenção de receitas, no sentido de que os necessários sacrifícios de ativos, sejam esses financeiros ou de outra natureza, sejam plenamente recompensados à luz dos resultados alcançados (NASCIMENTO; BIANCHI, 2005).

Os mecanismos de governança preconizados por instituições que defendem a transparência administrativa, como o IBGC, podem não garantir, entretanto, que ela exista nos níveis necessários. Isso porque os referidos mecanismos não implicam envolvimento operacional daqueles que os personificam, de tal forma que dependem de outros aspectos internos nas organizações para atingir os propósitos a que se propõem. Estes pavimentam a base que lhes permitam ser eficazes na sua missão de promover a igualdade informacional e a redução do conflito de interesses entre as partes interessadas pela performance organizacional. Portanto, cabe às empresas criarem es-



trutura e instrumento que viabilizem atender ao estabelecido pelo IBGC. Por exemplo, a existência de conselho de administração e de auditoria independente, tidos como indicadores de boas práticas de governança corporativa, podem não garantir que as melhores decisões sejam tomadas pelos gestores ou que todos os registros de operações da empresa reflitam de forma íntegra o que de fato ocorreu. Isso porque os citados mecanismos têm limites naturais que os impedem de enxergar todos os ângulos de uma transação ou atividade, desenvolvida no complexo sistema empresa, e de analisar com completa segurança as informações a elas correspondentes, podendo o fruto dessa análise atingir apenas parcialmente seus objetivos (NASCIMENTO; BIANCHI, 2005).

Essa limitação é uma consequência natural do fato de que os defensores das boas práticas de governança não atuam de forma plena no palco onde se desenvolvem as operações da empresa e no qual são geradas todas as informações que eventualmente pudessem lhes interessar. Ou seja, suas atuações esbarram em limitações físicas para compreender se há problemas na gestão, causados por desvio de conduta ou falta de habilidade dos gestores, pelo simples fato de não estarem cotidianamente participando de cada decisão ou de cada registro de informação na organização. Dessa forma, acredita-se que as práticas de governança corporativa deveriam ser norteadas principalmente por controles que permitam aos interessados pela empresa concluírem de forma mais segura sobre a existência ou não de transparência nos atos de sua administração, bem como garantias mínimas de que os conflitos de interesse de gestores que tanto se busca combater, mas que persistem e são um dos responsáveis pela indesejável falta de transparência, não interfiram na capacidade organizacional de obter resultados econômicos (NASCIMENTO; BIANCHI, 2005).

Assim, o controle organizacional, num sentido amplo, é essencial para a discussão envolvendo governança corporativa. Slomski (2009) assevera que, ao conduzir a coisa pública, é preciso ter como pressupostos a transparência, a equidade, a prestação de contas e a responsabilidade corporativa, princípios defendidos pelo IBGC. Tais pressupostos devem ser considerados quando da implantação da governança corporativa na gestão pública, sendo papel do *controller* conduzir esse processo e afirmar as técnicas mediante as quais o Controle Interno poderá melhor atuar.

Nesse contexto, a essência da palavra controle é ampla, e para melhor entendê-la, deve-se examiná-la sob a perspectiva das dimensões em que ela



é constituída, sendo estas, por sua vez, caracterizadas pelos níveis de importância que os controles têm para o processo de formação de resultados econômicos e para a transparência administrativa quanto aos meios utilizados para sua obtenção. As normas de procedimento e outros mecanismos de controle interno são os elementos que integram todo o controle organizacional em um sentido amplo, formatando a dimensão prescritiva para que nesta se desenvolva um ambiente propício para a manutenção da transparência dos atos administrativos e de suas consequências. Isto é, os registros contábeis e os outros componentes da dimensão físico-financeira da empresa refletem informações sobre eventos que aconteceram. Mesmo que o façam de forma acurada, entretanto, não asseguram que todos os eventos ocorridos tenham sido, de fato, registrados. Por essa razão, essa instância de controle necessita de uma outra que a complemente, ampliando o seu alcance como ferramenta de governança corporativa e de monitoramento dos conflitos de agência (NASCIMENTO; BIANCHI, 2005).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Cabe aqui citar uma afirmação de Montesquieu: “É experiência eterna a de que todo homem que tem o poder é levado a abusar dele. Caminha até que encontre limites. Para que não se possa abusar do poder, é preciso que, pela disposição das coisas, o poder detenha o poder” (MONTESQUIEU apud MARÇOLA, 2011, pp. 75-76).

A questão de limitar o poder do Estado exercendo certo controle sobre ele não é nova. A “separação de poderes”, que mais tarde resultou no mecanismo de “*check and balance*” ou freios e contrapesos, onde um poder limita o outro, é exemplo disso.

Em todas as organizações, a administração segue o ciclo de planejar, organizar e controlar. No caso, controlar é delinear meios para ter certeza de que o desempenho planejado seja realmente atingido.

Dessa forma, na Administração Pública não seria diferente, visto que, se não for exercida a função controle, as demais terão seu valor limitado na organização, propiciando, na melhor das hipóteses, baixo desempenho, e, na pior, caos, fazendo definhar o conceito de eficiência, eficácia e efetividade na Administração Pública, mesmo porque, em decorrência da separação



entre *res principis* e *res publicae*, todos os que administram bens públicos em nome dos demais cidadãos devem prestar contas, e, para que se possa prestar contas, os administradores públicos precisam estar bem informados sobre os atos e fatos de sua administração (MARÇOLA, 2011).

Resta evidenciada a necessidade do controle, uma vez que busca assegurar a supremacia do interesse público sobre o privado e a indisponibilidade desse direito.

Desde o final do século passado, percebem-se alterações significativas nas atividades empresariais, ocasionadas por uma maior complexidade das organizações e da globalização do mercado e, sobretudo, pelo crescente interesse da sociedade e governos pelas empresas, em busca de mais informações sobre suas atividades e estratégias.

Nesse cenário, fez-se necessário que as empresas procurem atuar de forma mais transparente e passem a, sistematicamente, prestar contas a seus públicos de interesse. Em decorrência disso, projetaram-se práticas e princípios de governança corporativa, que visam contribuir para que as organizações atinjam seus objetivos atendendo às exigências de seus *stakeholders*.

Vale ressaltar que a definição das práticas de governança corporativa, por si só, não assegura que as empresas atingirão seus objetivos, atuando de forma transparente e prestando contas dos recursos obtidos. Torna-se fundamental que as organizações possam assegurar que as decisões planejadas serão implementadas, operacionalizadas e acompanhadas. Conforme observado pela literatura que rege o assunto, os mecanismos de Controle Interno podem e devem ser usados como instrumentos garantidores desse processo, ou seja, de que a estratégia adotada pela empresa será efetivamente implementada ou de que as políticas públicas serão efetivas, dependendo de qual campo se esteja a atuar.

Constata-se, assim, que Controle Interno e Governança Corporativa são temas afins, na medida em que visam garantir transparência, equidade, integridade, ética, responsabilidade social e corporativa, além de regular prestação de contas das ações dos gestores que atuam em nome das instituições. Dessa maneira, o controle interno pode contribuir sobremaneira para a implementação da governança corporativa, quer seja em âmbito privado ou público.

Com efeito, o século XIX foi o século dos empreendedores e o século XX foi o século do desenvolvimento de uma melhor gestão. Estamos agora a presenciar a era da Governança Corporativa (século XXI), cujos alicerces pre-



cisam estar inexoravelmente inseridos no atual setor público, de modo a provocar uma maior efetividade nas políticas de gestão, com base nos enfoques de liderança, estratégia e controle, sendo os mecanismos de Controle Interno um dos instrumentos fundamentais para que as boas práticas de governança corporativa possam ser devidamente implementadas e internalizadas.

REFERÊNCIAS

LALMEIDA, B. J. M. Auditoria e sociedade: o diálogo necessário. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 15, n. 34, p. 80-96, jan./abr. 2004.

ALVES, L. E. S. Governança e cidadania empresarial. **Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v. 41, n. 4, p. 78-86, out./dez. 2001.

ATTIE, W. **Auditoria**: conceitos e aplicações. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

BERGAMINI JR., S. Controles internos como um instrumento de governança corporativa. **Revista do BNEDES**, Rio de Janeiro, v. 12, n. 24, p. 149-188, dez. 2005.

BERLE, A.; MEANS, G. **The modern corporation and private property**. New Jersey: Transaction, 1932.

BHATTA, G. Post-NPM themes in public sector governance. **Working Paper**, Wellington, n. 17, set. 2003.

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

BOGONI, N. M. et al. Proposta de um modelo de relatório de administração para o setor público baseado no Parecer de Orientação nº 15/87 da



Comissão de Valores Mobiliários: um instrumento de governança corporativa para a administração pública. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 44, n. 1, p. 119-142, jan./fev. 2010.

BORINELLI, M. L. **Estrutura conceitual básica de Controladoria**: sistematização à luz da teoria e da práxis. 2006. 341 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

BRASIL. Decreto nº 5.378, de 23 de fevereiro de 2005. Institui o Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização - GESPÚBLICA e o Comitê Gestor do Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 24 fev. 2005.

CARVALHO, A. G. Governança corporativa no Brasil em perspectiva. **Revista de Administração**, São Paulo, v. 37, n. 3, jul./set. 2002.

CASTRO, D. P. **Auditoria e controle interno na administração pública**: evolução do controle interno no Brasil do código de contabilidade de 1922 até a criação da CGU em 2003. São Paulo: Atlas, 2008.

_____. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público: integração das áreas do ciclo de gestão**: contabilidade, orçamento e auditoria e organização dos controles internos, como suporte à governança corporativa. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

CAVALCANTE, M. C. N.; DE LUCA, M. M. M. Controladoria como instrumento de governança no setor público. **Revista de educação e pesquisa em contabilidade**, Brasília, DF, v. 7, n. 1, art. 5, p. 73-90, jan./mar. 2013.

COSTA, F. L. Brasil: 200 anos de Estado, 200 anos de administração pública, 200 anos de reformas. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 42, n. 5, p. 829-874, set./out. 2008.

CREPALDI, S. A. **Auditoria contábil**: teoria e prática. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.



FERNANDES, J. U. J. **Tribunais de contas do Brasil: jurisdição e competência**. 3. ed. rev. atual. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

FONTES FILHO, J. R. F.; PICOLIN, L. M. Governança corporativa em empresas estatais: avanços, propostas, e limitações. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 42, n. 6, nov./dez. 2008.

FUKUYAMA, F. **State-building: governance and world order in the 21st century**. Ithaca: Cornell University, 2004.

FURLAN, L. F. A governança pública evolui e busca maior transparência. In: INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA – IBGC. **Uma década de governança corporativa: história do IBGC, marcos e lições de experiência**. São Paulo: Saraiva, 2005.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA – IBGC. **Código das melhores práticas de governança corporativa**. 4. ed. São Paulo, 2009. Disponível em: <http://www.ibgc.org.br/userfiles/Codigo_julho_2010_a4.pdf>. Acesso em: 14 mar. 2016.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS – IFAC. **Governance in the public sector: a governing body perspective**. 2001.

JENSEN, M. C.; MECKLING, W. H. Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure. **Journal of Financial Economics**, v. 3, n. 4, p. 305-360, 1976.

LINCZUK, L. M. W. **Governança aplicada à administração pública: a contribuição da auditoria interna para sua efetivação: um estudo em universidades públicas federais**. 2012. 181 f. Dissertação (Mestrado em Planejamento e Governança Pública) – Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Curitiba, 2012.

MARÇOLA, C. Auditoria interna como instrumento de controle social na administração pública. **Revista do Serviço Público**, Brasília, DF, v. 62, n. 1, p. 75-87, jan./mar. 2011.



MARQUES, M. C. C. Aplicação dos princípios da governança corporativa ao sector público. **Revista de Administração Contemporânea**, Curitiba, v. 11, n. 2, p. 11-26, abr./jun. 2007.

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

_____. **Manual de gestão pública contemporânea**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MEIRELLES, H. L. **Direito administrativo brasileiro**. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

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

MELLO, G. R.; SLOMSKI, V. Índice de governança eletrônica dos estados brasileiros (2009): no âmbito do poder executivo. **JISTEM – Journal of Information Systems and Technology Management**, São Paulo, v. 7, n. 2, p. 375-408, 2010.

MILESKI, H. S. **O controle da gestão pública**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

NARDES, J. A. R. Controle externo e melhoria da governança pública: desafios e ações. **Revista de Direito UPIS**, Brasília, DF, v. 11. p. 21-35, 2013.

NARDES, J. A. R.; ALTOUNIAN, C. S.; VIEIRA, L. A. G. **Governança Pública: o desafio do Brasil**. 2. ed. rev. e atual. Belo Horizonte: Fórum, 2016. 482 p.

NASCIMENTO, A. M.; BIANCHI, M. Um estudo sobre o papel da controladoria no processo de redução de conflitos de agência e de governança corporativa. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILI-



DADE, 5., 2005, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2005.

OLIVEIRA, A. B. S. **Controladoria governamental: governança e controle econômico na implementação das políticas públicas.** São Paulo: Atlas, 2010.

OLIVEIRA, D. P. R. **Governança corporativa na prática: integrando acionistas, conselho de administração e diretoria executiva na geração de resultados.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

PEIXE, B. C. S. **Finanças públicas: controladoria governamental.** Curitiba: Juruá, 2008.

PELEIAS, I. R. et al. Evolução do ensino da contabilidade no Brasil: uma análise histórica. **Revista de Contabilidade e Finanças**, São Paulo, v. 18, p. 19-32, jun. 2007. Edição 30 Anos de Doutorado.

ROSSETTI, J. P.; ANDRADE, A. **Governança corporativa: fundamentos, desenvolvimento e tendências.** 7. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

SANTOS, C. G. et al. Papel dos controles internos como mecanismo de governança corporativa. In: ENCONTRO PARANAENSE DE PESQUISA E EXTENSÃO EM CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS, 5.; SEMINÁRIO DO CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS DE CASCAVEL, 8., 2009, Cascavel. **Anais...** Cascavel, 2009.

SILVA, M. F. G. Corrupção e desempenho econômico. **Cadernos Adenauer**, São Paulo, n. 10, p. 63-77, 2000.

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

_____. **Controladoria e governança na gestão pública.** São Paulo: Atlas, 2009.

