ESTUDO SOBRE A INFLUÊNCIA DA GOVERNANÇA CORPORATIVA NA NOVA METODOLOGIA DE TOMADA DE CONTAS DOS ÓRGÃOS DO PODER EXECUTIVO FEDERAL*

STELLA REGINA REIS DA COSTA[1]
Professora Doutora
JEISOM DE MELO FAJARDO[2]
Capitão-Tenente (IM)

SUMÁRIO

Introdução
Conceituação de governança corporativa
Princípios da boa governança corporativa
A governança corporativa no setor público brasileiro e seus elementos
Conclusão

INTRODUÇÃO

Nos últimos 30 anos, novos modelos gerenciais têm sido aplicados e difundidos na gestão pública, com foco em melhorias e alcance da qualidade nos serviços prestados. Assim está sendo procedido com a ferramenta de auditoria governamental, que, por força das mudanças na gestão do erário, se aproveita de novas perspectivas, na forma de *benchmarking*, para que seja capaz de não mais corrigir

* Síntese do artigo original que se encontra disponível no site www.dcom.mar.mil.br.

1 Professora doutora pela UFRJ. Docente dos cursos de mestrado em Sistemas de Gestão da UFF e UFRRJ. Auditora de Qualidade e membro efetivo da Banca Examinadora do Prêmio Nacional da Qualidade (PNQ).

2 Mestrando em Sistemas de Gestão e MBA em Auditoria e Contabilidade, ambos pela UFF. É auditor interno nas Áreas de Patrimônio e Desempenho e encarregado da 4ª Divisão de Análise de Contas da Diretoria de Contas da Marinha.

erros, mas sim agir de forma preventiva e antecipada, assessorando a gestão pública diante de eventuais crises econômicas e dos desafios de um mundo de crescente incerteza e de desafios contínuos. Com as mudanças gerenciais, nasceram os caminhos para que os princípios oriundos da Governança Corporativa (GC), plenamente aplicados no mundo empresarial, pudessem tomar parte destas novas perspectivas. Muito embora a linha de procedimentos tradicionais de auditoria siga os aspectos relacionados com a auditoria de conformidade, a preocupação atual com a forma com que gestores do erário desempenham suas funções passou a reinventar o modo como se procedem as suas atividades. Diante deste pensamento, e em face das incorporações de técnicas complementares trazidas de estudos e boas práticas difundidos na administração contemporânea, mais comumente na Governança Corporativa privada, o processo de auditoria vem sendo revisto.

Com as mudanças gerenciais, nasceram os caminhos para que os princípios oriundos da Governança Corporativa pudessem tomar parte de novas perspectivas

Com a nova metodologia de avaliação das contas implementada pelo Tribunal de Contas da União (TCU), a execução de auditoria com novo enfoque reinventa a necessidade da avaliação ampla do desempenho das instituições, tarefa até certo ponto inédita em relação aos trabalhos de campo. Essa nova temática abordada pelo TCU para exame e julgamento das contas dos entes governamentais determina que os processos sejam encaminhados ao TCU pelos órgãos de controle interno dos ministérios – órgãos diretamente subordinados ao Poder Executivo Federal (PEF) – e pelos órgãos de controle interno das Forças Armadas – órgãos indiretamente subordinados ao PEF, encapeados pelo Relatório de Gestão das Unidades Juridicionadas (UJ) e pelo Relatório de Auditoria de Gestão. Na administração pública, a concepção desta nova metodologia até mesmo se confunde com o termo *accountability*, palavra da língua inglesa que é usada internacionalmente para dar significado ao direito que cada cidadão tem de saber sobre o desempenho de seus agentes governantes e a obrigação desses de prestarem contas de suas ações, mas que ainda não tem uma tradução literal para o português coloquial (CFC, 2009).

No Brasil, as boas práticas de governança praticadas na nova forma de controle da gestão pública foram utilizadas no processo de reforma do aparelho do Estado e instituíram o conceito de *accountability* gerencial, que se refere ao conjunto de mecanismos e procedimentos que levam os decisores governamentais a prestarem contas dos resultados de suas ações, garantindo-se maior transparência, além da exposição das políticas públicas (BRESSER PEREIRA, 2001). Assim, quanto maior a possibilidade de os cidadãos poderem discernir se os governantes estão agindo em função do interesse da coletividade e poderem sancioná-los apropriadamente, maior *accountability* possui o governo. Dessa forma, se princípios de GC norteiam técnicas de auditoria voltadas à avaliação do desempenho organizacional, os trabalhos ligados à nova metodologia de tomada de contas estarão estreitamente relacionados com a *accountability.* Questiona-

se, na pesquisa a responder, se a proposta de mudança do TCU, ao determinar um novo foco de montagem das prestações de contas e da auditoria governamental no setor público, pode estar relacionada aos princípios e elementos eleitos entre os muitos que permeiam as boas práticas de Governança Corporativa aplicados no setor público em nível internacional e no setor privado em nível nacional.

CONCEITUAÇÃO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA

A Governança Corporativa tem apresentado, ao longo dos últimos anos, uma crescente importância, tendo em vista a hipótese, bem aceita e difundida no mercado, de as organizações que possuem um sistema de gestão instituído com base nos pilares da Governança Corporativa em geral apresentarem significativa segurança diante das constantes mudanças de mercado, além de profícuo desempenho e aumento de seu valor. O movimento que perseguiu esse objetivo, iniciado principalmente nos Estados Unidos, no início dos anos 90, propiciou a criação de mecanismos e processos com o objetivo de regular a forma como as empresas são dirigidas, administradas ou controladas, abordando também a relação entre os diversos atores envolvidos e os objetivos a serem alcançados. Nesse caso, os principais atores são tipicamente os acionistas, fornecedores, a alta administração, o conselho de administração e a sociedade.

As boas práticas de Governança Corporativa têm a finalidade de aumentar o valor da sociedade, facilitar seu acesso ao capital e contribuir para a sua perenidade

Em princípio, a Governança Corporativa tornou-se um tema dominante nos negócios devido à safra de escândalos corporativos em meados de 2000 – empresas como Enron, Worldcom e Tyco, para citar apenas algumas. Nos Estados Unidos, tais escândalos financeiros levaram a uma reforma abrangente da legislação sobre comportamento empresarial, com a Lei Sarbanes-Oxley de 2002. A Lei reforça as regras para a Governança Corporativa relacionadas à divulgação e à emissão de relatórios financeiros nos EUA. Um dos aspectos mais importantes é que este diploma não isenta empresas não americanas de seu alcance. Ele exige que todas as companhias de capital aberto, com ações listadas na Bolsa de Valores de Nova Iorque, possuam um comitê de auditoria, com o principal objetivo de supervisionar os controles internos, o aspecto contábil da companhia e seu relacionamento com os auditores independentes.

Segundo o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa – IBGC (2010), a Governança Corporativa "é o sistema pelo qual as sociedades são dirigidas e monitoradas, envolvendo os relacionamentos entre acionistas/cotistas, Conselho de Administração, Diretoria, Auditoria Independente e Conselho Fiscal. O Instituto dos Auditores Internos (IIA) Brasil (2010) denomina Governança ao conjunto de práticas, políticas de controle e processos de gestão baseados em perspectivas que garantam o máximo de eficiência em gestão. As boas práticas de Governança Corporativa têm a finalidade de aumentar o valor da sociedade, facilitar seu acesso ao capital e contribuir para a sua perenidade. São usados também como

sinônimos os termos direção, orientação e gerencialismo, principalmente nos países anglo-saxões (Enap, 2010). Grande parte dos autores estudados concorda, porém, que o objetivo da Governança Corporativa é colaborar para que a gestão da empresa alcance níveis internacionais em transparência, *accountability* e equidade.

PRINCÍPIOS DA BOA GOVERNANÇA CORPORATIVA

Segundo Andrade e Rosseti (2004), a Governança Corporativa alinha-se a um conjunto de princípios que se traduzem em regras e procedimentos éticos estabelecidos no processo de melhoria da gestão, com o intuito de gerar valor para a organização. Governança tem tido a ver também com qualidade da atitude, da ética em uma escala de valores no mais puro sentido humano. Daí alguns considerarem que a boa governança depende de alinhar o pensamento entre acionistas, controladores e demais interessados e a preocupação com a avaliação do desempenho. Os princípios fundamentais da boa governança em geral são comuns a diversos autores nacionais e internacionais. São eles a transparência (*disclosure*), a equidade, a *accountability,* o cumprimento das leis (*compliance*) e a ética (ANDRADE E ROSSETI, 2004; STEINBERG, 2003; ROZO, 2003; DUBEUX, 2001).

No Brasil, o Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa do IBCG (2004), inspirado nos principais códigos internacionais de governança, está fundamentado na transparência, na equidade, na *accoutability* e na responsabilidade corporativa. O IBCG trata cada um dos quesitos supracitados da seguinte forma: a) Transparência – mais do que cultivar a obrigação de informar o que ocorre, as organizações devem cultivar o desejo de informar, sabendo que a boa comunicação interna e externa, de modo espontâneo, franco e célere, resulta num clima de confiança, tanto interno quanto externo; b) Equidade – caracteriza-se pelo tratamento justo e igualitário de todos os grupos de capital ou dos demais *stakeholders*; c) *Accountability* – conforme comentado anteriormente, e levando-se em conta a definição do Conselho Federal de Contabilidade, os agentes responsáveis pela gestão devem fundamentar seus atos por meio de uma prestação de contas perene sobre a sua atuação, respondendo integralmente pelos resultados e por todos os atos que praticarem no exercício de seus mandatos, incluindo o paradigma da responsabilização pelo desempenho nos cargos; e d) Ética e Responsabilidade Corporativa – os conselheiros e executivos devem zelar pela perenidade das organizações e devem incorporar considerações de ordem social e ambiental na definição dos negócios e operações.

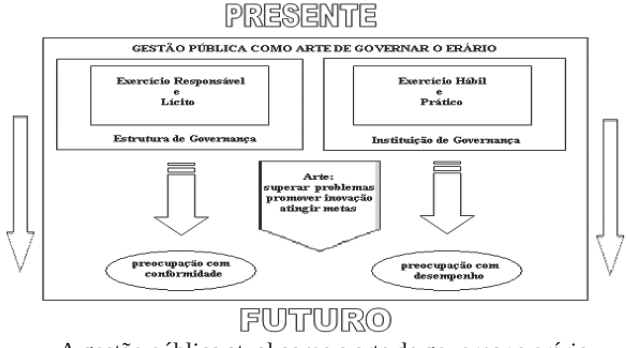
A GOVERNANÇA CORPORATIVA NO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO E SEUS ELEMENTOS

Muito embora o tema tenha repercutido de forma abrangente no setor privado, o setor público tem desenvolvido pesquisas e adaptado muitos dos princípios de governança, uma vez que foi verificado que os problemas apresentados pela administração pública nas últimas décadas poderão ser controlados ou amenizados mediante a utilização de alguns princípios originários da Governança Corporativa aplicada no setor privado. Há vários fatores de pressão a favor das mudanças que ocorrem na administração pública, entre eles as privatizações, o movimento internacional de fusões e aquisições, o impacto da globalização, as necessidades de financiamento e, consequentemente, o custo do capital e a intensificação dos investimen-

tos de fundos de pensão. Independentemente dos padrões teóricos a serem buscados e da estrutura de gestão que se possui, a boa Governança Corporativa requer de ambos os setores uma clara identificação de objetivos, identificação de responsabilidades e divulgação de informações e resultados. A figura abaixo demonstra que a estrutura de governança de um órgão é talhada para atender às normas e leis que o regulamentam. Ao se romper este paradigma, passam o governo e a sociedade a vislumbrar, num horizonte presente x futuro, a necessidade do exercício hábil de quem tem o mando no emprego do erário, de forma a instituir-se a prática da governança plena, que irá se preocupar com o desempenho e captar os anseios sociais de modo a seguir rumo à superação de problemas e atingir as metas planejadas.

A inclusão da sociedade como participante ativa dessas mudanças aumenta, dentro dos aspectos burocráticos, a capacidade de governar de forma mais eficiente, fazendo mais coisas com menos recursos (TIMMERS, 2000). Com o estreitamento da relação Estado sociedade, o governo não é mais um mero ator autônomo na implementação de políticas, que cada vez mais estão dependendo do setor privado para cumprir seus objetivos. Segundo Timmers (2000), esta ligação com a sociedade pode ampliar a efetividade e a legitimidade do governo, mas também introduz problemas de controle e *accountability*. Dessa forma, o desafio da implementação dos princípios de governança pode começar de diversas maneiras, por exemplo, com a divulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF (Lei Complementar nº 101/2000), que funcionou como fomento a que, a partir de 2007, o Congresso Nacional, órgão responsável pelo Controle Externo do Poder Executivo, determinasse ao Tribunal de Contas da União, órgão executor do Controle Externo, uma reformulação na metodologia de apresentação, julgamento e tomada das contas das UJ subordinadas àquele poder, de modo a reestruturar parte de um dos princípios basilares da governança, que é o dever de prestação de contas.

Mas, somado a isso, a fim de avaliar a gestão pública com foco nos ecos das novas práticas de gestão contemporânea, o desafio para o setor público brasileiro é o de articular outros elementos e princípios comuns, relevantes em cada contexto e que podem começar a fortalecer a estrutura de governança. Para validar esse pressuposto, nada melhor que a implantação de avaliações e mecanismos fiscalizadores que, atualmente, fazem parte dessa reformulação na apresentação das contas executadas pelos gestores públicos. Slomski (2005) se aproxima das diretrizes emanadas pelo TCU para a nova metodologia de tomada de contas afeta aos órgãos do Poder Executivo Federal atribuindo aos elementos abaixo a essencialidade para uma sólida governança pública: a) Estrutura de controle administrativo – direcionada à realização dos objetivos da organização por meio do desenvolvimento de processos



A gestão pública atual como a arte de governar o erário
Fonte: Elaborado pelos autores

de trabalho operacionais; b) Ambiente de controle administrativo – é a base para todos os outros elementos funcionarem, pois propicia disciplina aos processos organizacionais, influenciando estratégicas e políticas. Inclui valores éticos, competência e o desenvolvimento do pessoal; c) Gestão de riscos – a avaliação de riscos permite que a organização considere até que ponto eventos em potencial podem impactar a realização dos objetivos; d) Controle do patrimônio – procedimento estabelecido visando assegurar um efetivo controle sobre todo e qualquer valor sob a responsabilidade do gestor; e) Avaliação de conformidade – qualquer procedimento utilizado, direta ou indiretamente, para determinar que as ações praticadas estão concer-nentes com as normas e leis que regem a atividade pública; f) Avaliação de desempenho – realização de comparações de desempenho e qualidade com concorrentes ou organizações de outros ramos (*benchmarking*) e verificação periódica se as estratégias organizacionais de curto, médio ou longo prazos estão sendo cumpridas; e g) Responsabilidade em prestar contas. Segundo Slomski (2005), a transparência total seria alcançada quando os elementos forem estruturados dentro da gestão pública na forma de relacionamentos entre estes e os princípios fundamentais da *accountability*.

Dessa forma, a partir do exercício referência 2010, cujos relatórios de gestão chegaram ao Tribunal até o final de julho de 2011, o TCU iniciou a exigência de pronunciamento do gestor e do órgão de controle interno sobre avaliação de desempenho, gestão de riscos e estruturas de controles das unidades jurisdicionadas. Nesse início, a intenção do Tribunal é no sentido de diagnosticar o quanto os gestores da unidade pensam sobre a necessidade de que os mesmos implementem essa estrutura. Portanto, muito provavelmente o Tribunal ainda não irá sensibilizar o julgamento da gestão com a avaliação advinda dessas primeiras informações. Diante das discussões e perspectivas citadas, observou-se que esta nova forma de prestar contas, inserida no contexto do Poder Executivo Federal, foi significativamente influenciada pelos aspectos trazidos na Governança Corporativa empregados no setor público e privado em nível nacional e internacional. Existem correlações do todos os tipos, principalmente entre princípios e elementos de governança citados e informações gerais a constar dos Relatórios de Gestão das UJ e dos Relatórios de Auditoria de Avaliação da Gestão. Muitas dessas informações estão evidenciadas na DN nº 110/2010, tais como: a) avaliação dos resultados quantitativos e qualitativos da gestão, em especial quanto a eficácia e eficiência no cumprimento dos objetivos e metas planejados para o exercício, identificando as causas de insucessos no desempenho da ação administrativa; b) avaliação dos indicadores de gestão, pelo menos quanto à mensurabilidade e à utilidade do indicador, utilizados pelas unidades jurisdicionadas para avaliar o desempenho da gestão; c) avaliação sobre o funcionamento do sistema de controle interno da UJ; d) avaliação da gestão de recursos humanos; e e) avaliação objetiva acerca da aderência da UJ em relação à adoção de critérios de sustentabilidade ambiental na aquisição de bens, materiais de tecnologia da informação (TI) e na contratação de serviços ou obras. Tais correlações denotam a influência, em tese, de boas práticas trazidas da GC para a nova metodologia de tomada e prestação de contas determinada pelo TCU aos órgãos da Marinha do Brasil por ele fiscalizados. Com tais análises, pode-se evidenciar a força da influência de algumas das características da GC junto às ava-

liações que foram demandadas por aquele Tribunal. De outra forma, as informações gerais a constar do relatório de Auditoria de Avaliação da Gestão, em relação à avaliação sobre os controles internos das UJ, dependem de divulgações anuais do TCU e, em tese, deverão contemplar os aspectos ambiente de controle, avaliação de risco, procedimentos de controle, informação e comunicação e monitoramento (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2010).

CONCLUSÃO

Em princípio, a análise sobre a temática que envolve a nova metodologia de tomada e prestação de contas determinada pelo TCU seguiu o caminho da comparação exploratória entre a estrutura de avaliação determinada por aquela corte de contas e o referencial teórico obtido. O TCU, por intermédio do chamado Projeto Contas, reformulou a estrutura de apresentação de contas das Unidades Jurisdicionadas, e a Auditoria de Avaliação da Gestão está dentro da supervisão a ser feita para aferição do nível de adoção de elementos citados dentro da estrutura de governança da gestão pública brasileira.

O Projeto Contas procurou descentralizar para cada uma das UJ determinados elementos de GC que propiciassem a criação e o fomento à avaliação do desempenho e aos controles internos organizacionais, tais como a avaliação de indicadores de desempenho, o ambiente de controle interno e a gestão de riscos organizacionais, conforme atesta a Decisão Normativa nº 110/2010 (TCU, 2010).

Na verdade, segundo esse prisma, percebe-se que essa ainda é uma realidade distante na administração pública e que é normal que as instituições, por serem geridas com dinheiro público, pensem que avaliação de desempenho e presença de controles nos processos internos é atribuição exclusiva da unidade de auditoria, de controle interno, formalmente constituída, e não como um conjunto de mecanismos que deve permear toda a estrutura interna do órgão. Espera-se, com a nova metodologia instituída, que aos poucos este paradigma comportamental seja quebrado, pois o que o TCU pretende com a inserção gradativa desse tema na prestação de contas é justamente criar uma cultura na administração pública federal quanto à preocupação com desempenho e com a instituição de uma estrutura de controles internos gerenciada pelos órgãos e entidades, de modo que haja a comprovação, ao final das auditorias, de que as instituições estão trabalhando com altos níveis de desempenho organizacionais, na busca pela qualidade e pela excelência. Observou-se, ainda, que a intenção de se diminuir o número de UJ a terem suas contas examinadas foi diretamente proporcional à intenção de se aprofundar o nível de avaliação que ora se inicia, com a execução desta nova prática de auditoria, em que se pretende ir ao âmago das instituições avaliadas, com análises de grande amplitude formada pela aplicação de indicadores de desempenho de diversos tipos.

🗁 CLASSIFICAÇÃO PARA ÍNDICE REMISSIVO:
<ADMINISTRAÇÃO>; Administração governamental; Controle administrativo;