



Controladoria como Instrumento de Governança no Setor Público

Resumo

A Controladoria é considerada um instrumento de Governança Corporativa, na medida em que pode contribuir para a redução da assimetria informacional e de conflitos de interesses, decorrentes dos problemas de agência entre proprietários e gestores das organizações, por meio da disponibilização de informações que possibilitem a avaliação da entidade e a verificação do alcance dos seus objetivos. A transparência e a accountability são pilares básicos tanto da Governança Corporativa quanto da Controladoria. O Comitê do Setor Público (PSC) da Federação Internacional de Contadores (IFAC) desenvolveu estudo sobre governança para o contexto público, levando em conta que os princípios de governança deveriam estar presentes nas entidades públicas refletidos em quatro dimensões, duas das quais se referem ao controle e à disponibilização de relatórios externos Federação Internacional dos Contadores [IFAC] (2001). A presente pesquisa tem como principal objetivo identificar quais informações disponibilizadas pela Controladoria Geral da União (CGU), em seu portal eletrônico, atendem ao tipo e ao conteúdo das recomendações da IFAC referentes ao controle e aos relatórios externos, enquanto dimensões de governança no setor público. Por meio de pesquisa bibliográfica e documental, constatou-se que apenas as informações referentes aos relatórios orçamentários e financeiros atendem ao tipo e ao conteúdo recomendado pela IFAC. A pesquisa revelou ainda que informações relacionadas à auditoria interna e à prestação de contas anual do Governo contemplam parcialmente o conteúdo recomendado pela IFAC.

Palavras-chave: Governança; Controladoria; Setor público.

Mônica Clark Nunes Cavalcante

Mestre em Administração e Controladoria (UFC), Sócia-Diretora da S&M Consultoria em Gestão. Contato: Rua Padre Valdevino, 2000, Aldeota, Fortaleza, CE, Brasil, CEP: 60175-020.

E-mail: monicaclarkc@yahoo.com.br

Márcia Martins Mendes De Luca

Doutora em Controladoria e Contabilidade (USP), Professora da Universidade Federal do Ceará (UFC). Contato: Av. da Universidade, 2431, Benfica, Fortaleza, CE, Brasil, CEP:60020-180.

E-mail: marciadeluca@ufc.br

Editado em Português, Inglês e Espanhol. Versão original em Português.

Recebido em 13/04/2010. Pedido de Revisão em 18/04/2010. Resubmetido em 27/05/2011. Aceito em 12/12/2011 por Dr. Carlos Renato Theophilo (Editor Associado) e por Dr. Valcemiro Nossa (Editor). Publicado em 29/03/2013. Organização responsável pelo periódico: CFC/FBC/ABRACICON.

1. Introdução

Em uma sociedade democrática, constitui dever do Estado a realização do bem comum, que se concretiza por meio do atendimento às necessidades da população (Coimbra, 2006). Para suprir tais necessidades, o Estado conta com a Administração Pública, que, no Brasil, envolve os três Poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário) e as três esferas federadas, cabendo ao Executivo a gestão dos recursos e a prestação dos serviços públicos, enquanto ao Legislativo compete a fiscalização da gestão.

Os “proprietários” de todos os recursos (os cidadãos) não exercem diretamente a sua gestão, que fica a cargo dos órgãos do Poder Executivo, configurando-se um potencial problema de agência, em que não há segurança sobre o alinhamento de interesses das partes. Há, ainda, nessa relação, problemas de assimetria informacional entre os proprietários e os gestores, sendo estes últimos detentores de um nível de informação muito maior que o daqueles. Nessas situações, mecanismos de Governança Corporativa podem ser utilizados para facilitar essa convergência de interesses e transmitir segurança aos proprietários quanto aos resultados da gestão pública.

Embora a Governança Corporativa, com essa expressão, tenha se destacado em um contexto associado a corporações privadas, no final dos anos 80, relacionado a escândalos financeiros, alguns órgãos internacionais, como a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e o Comitê do Setor Público (PSC) da Federação Internacional de Contadores (IFAC), estenderam e adaptaram seus princípios e recomendações de práticas a entidades do setor público.

Em um ambiente de insegurança quanto ao alinhamento de interesses e à assimetria informacional entre agentes (proprietários e gestores), a existência de uma Controladoria pode constituir importante mecanismo de Governança Corporativa. A presença do controle como uma dimensão da governança no setor público é explicitada nas recomendações da IFAC (2001), que concebe aquela função como suporte à alta gestão para viabilizar o alcance dos objetivos organizacionais, na eficiência e efetividade das operações, na confiabilidade de relatórios internos e externos e na conformidade na aplicação de leis e regulamentos.

Na visão de Bianchi (2005), a área de Controladoria pode contribuir para a mediação dos conflitos entre agentes por meio de sistema de informações e de mensuração de resultados, possibilitando o acesso tanto do proprietário quanto dos gestores a informações sobre a *performance* da organização e de sua administração, e a transparência sobre os produtos das ações dos gestores, diminuindo, assim, a assimetria da informação entre seus principais usuários. Dois dos pilares básicos da Governança Corporativa, a transparência das informações e a *accountability*, também são princípios presentes nas funções da Controladoria.

A administração pública federal brasileira possui um órgão de controle: a Controladoria Geral da União (CGU). Nesse contexto, considerando a relevância da área de Controladoria no atendimento aos princípios básicos da governança aplicados também na gestão pública, a presente pesquisa visa responder à seguinte indagação: **Quais informações disponibilizadas pela CGU atendem às recomendações de práticas de governança no setor público da IFAC referentes às dimensões do controle e dos relatórios externos?**

Este estudo tem como principal objetivo investigar as informações disponibilizadas pela CGU que atendem ao tipo e ao conteúdo das recomendações da IFAC (2001) referentes ao controle e aos relatórios externos enquanto dimensões de governança no setor público.

Para tanto, adotaram-se procedimentos de pesquisa bibliográfica e documental, mediante estudo de textos especializados, legislações, normativos e portais eletrônicos. Quanto à natureza do problema, trata-se de análise qualitativa de informações disponibilizadas no portal eletrônico da CGU, a partir de instrumento de coleta que classificou as informações em relação às práticas de governança recomendadas pela IFAC referentes às dimensões do controle e dos relatórios externos.

Torna-se oportuno salientar que, a cada dia, as discussões sobre o controle e a transparência do setor público ganham mais destaque no contexto brasileiro, principalmente devido ao processo de

convergência das práticas contábeis vigentes no setor público brasileiro às normas internacionais de contabilidade, apoiado na Portaria n.º 184, de 25/8/2008, do Ministério da Fazenda, e no conjunto das Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (NBC T SP), editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade. Dessa forma, justifica-se o estudo para ampliação da discussão em torno da temática, analisando-se as informações evidenciadas pela CGU referentes ao controle e aos relatórios externos enquanto dimensões de governança na gestão pública.

O estudo está estruturado em cinco tópicos, incluindo esta Introdução. A seguir, apresenta-se a revisão da literatura, contextualizando-se o conflito de agência, a governança, a Controladoria e o controle na administração pública federal. No terceiro tópico, aparece o proceder metodológico, seguido da apresentação da análise dos resultados da pesquisa. No último, apresentam-se as considerações finais.

2. Referencial Teórico

2.1 Conflito de agência e Governança Corporativa

Dentre os fundamentos da Governança Corporativa, destaca-se o conflito de agência, cujas bases conceituais têm raízes no trabalho de Berle e Means (1932, como citado em Fontes Filho, 2003), presente nas organizações devido à separação entre a propriedade (principal) e a gestão (administradores), que ocorre quando os agentes ligados às organizações apresentam interesses conflitantes.

Jensen e Meckling (1976), que apresentaram a Teoria da Agência de forma mais abrangente e definiram um relacionamento de agência como “um contrato no qual uma ou mais pessoas – o principal –, engajam outra pessoa – o agente – para desempenhar alguma tarefa em seu favor, envolvendo a delegação de autoridade para a tomada de decisão pelo agente”. Partindo-se do pressuposto de que nenhum indivíduo pode desejar maximizar uma função utilidade que não seja a sua, cria-se o ambiente do conflito de agência.

Para mitigar esses problemas, surgiram os mecanismos de Governança Corporativa, comprometidos em garantir maior transparência das informações e proteção aos proprietários. Na opinião de Camargos (2007, p. 4), “historicamente, tem-se que a Governança Corporativa iniciou-se nos Estados Unidos sob a égide da recuperação da transparência (*disclosure*) e a responsabilidade de prestação de contas e monitoramento dos gestores das grandes firmas”.

Abrangendo uma ampla base conceitual, a Governança Corporativa tem sido definida como sistema, como conjunto de princípios, de normas, de modelos e de práticas, que envolve questões relacionadas às estruturas de controle e poder nas organizações, o papel do conselho de administração das empresas, a criação de valor para o acionista e o papel das corporações na sociedade. De acordo com a OECD (2004), a Governança Corporativa é considerada um sistema que tanto na empresa como na economia contribui para alcançar o grau de confiança necessário ao funcionamento adequado de uma economia de mercado.

No Brasil, o primeiro código sobre Governança Corporativa foi elaborado, em 1999, pelo Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC). Em sua quarta edição, o Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa do IBGC (2009) baseia-se nos princípios básicos estabelecidos pela OCDE, representados por transparência, equidade, prestação de contas (*accountability*) e responsabilidade corporativa.

A transparência das informações e a *accountability* figuram como princípios e práticas de Governança Corporativa recomendadas por diversos órgãos, em âmbito nacional e internacional, a exemplo da OCDE (OECD, 2004), do IBGC (2009), do Banco Mundial (THE WORLD BANK, 2009) e do PSC/IFAC (IFAC, 2001).

2.2 Governança no Setor Público

Iniciados no âmbito das empresas privadas nas últimas décadas, os debates sobre Governança Corporativa desenvolveram-se sob a égide da transparência e da responsabilidade de prestação de contas, como bases para assegurar um ambiente de maior proteção aos proprietários das empresas quanto ao alcance dos objetivos organizacionais.

Avaliações do papel do Governo na sociedade levadas a efeito nos últimos anos, em diversos países, alteraram definições de relacionamentos político-administrativos no âmbito do setor público que acarretaram uma maior cobrança da responsabilização dos governos pela prestação de contas (*accountability*).

Em 2005, a OCDE apresentou proposta de diretrizes para melhores práticas de governança direcionadas para empresas estatais, a partir dos princípios definidos para o setor privado, incorporando dimensões e necessidades típicas daquelas e do Estado, como controlador. Esses princípios são (OECD, 2005):

- assegurar um arcabouço legal e de regulação efetivo para as empresas estatais;
- o Estado atuando como proprietário;
- tratamento equitativo dos acionistas;
- relação com *stakeholders*;
- transparência e abertura das informações (*disclosure*); e
- responsabilidades do conselho de administração.

O PSC/IFAC estendeu a análise do tema Governança Corporativa ao contexto público, por meio do Estudo n.º 13, com orientações sobre princípios, diretrizes e recomendações de governança para entidades do setor público (IFAC, 2001). Segundo a IFAC (2001), em algumas jurisdições, a expressão “corporativa” pode ser interpretada como um termo próprio do setor privado. Para evitar problema de interpretação quanto ao seu uso com relação ao setor público, o estudo utilizou a expressão “governança” para descrever o que normalmente se refere ao setor privado como “Governança Corporativa”.

A IFAC (2001) reconhece a complexidade da aplicação do tema governança ao setor público e aponta que as entidades do setor público também são sujeitas à prestação de contas a vários *stakeholders*. Os *stakeholders* do setor público incluem ministros, oficiais do governo, parlamentares, contribuintes, clientes e público em geral, “cada um com legítimos interesses nas entidades públicas, mas não necessariamente possuidores de direitos” (IFAC, 2001, p.1).

Apesar dos diferentes arranjos institucionais entre países, o PSC/IFAC (2001) definiu três princípios de governança aplicáveis a entidades públicas, a saber: a transparência, a integridade e a *accountability*; incorporou aos princípios alguns conceitos de conduta que devem permear o setor público, propostos pelo Relatório Nolan, elaborado em 1995 pelo Comitê de Padrões de Vida Pública do Reino Unido: abnegação, integridade, objetividade, *accountability*, transparência, honestidade e liderança. O estudo propõe um conjunto de princípios e condutas para as entidades públicas, distribuídos em quatro dimensões de governança (IFAC, 2001):

- Padrões de comportamento – relacionados ao exercício de liderança para a determinação de valores, padrões de comportamento e cultura da organização;
- Processos e estrutura organizacional – relacionados à forma como a alta gestão é indicada, as responsabilidades são definidas e a organização se torna confiável;
- Controle – relacionados à instituição dos controles, de maneira a subsidiar o alcance dos objetivos da entidade, a eficiência e a efetividade das operações, a confiabilidade dos relatórios e a conformidade com a aplicação de leis e regulamentos;
- Relatórios externos – relacionados à forma como a alta gestão da organização demonstra sua responsabilização pela administração das finanças públicas e desempenho no uso dos recursos.

A partir de cada uma dessas dimensões, a IFAC propôs recomendações de governança como boas práticas a serem seguidas pelas entidades públicas. De acordo com a IFAC (2001), para prestar serviços eficientes, os órgãos públicos precisam alinhar flexibilidade gerencial com efetiva governança e *accountability*, assegurando o alcance dos objetivos do governo como um todo e os legítimos interesses dos diferentes *stakeholders*.

Os princípios “transparência” e “*accountability*”, assim como as dimensões do controle, são presenças permanentes nas recomendações de boas práticas de governança tanto para o setor privado quanto para o público.

Em muitos países, a responsabilidade de definir o arcabouço da governança no setor público é compartilhada entre os Poderes Legislativo e Executivo, por delegação da sociedade civil (IFAC, 2001). Ao Poder Legislativo cabe a normatização, aprovação e fiscalização das políticas, planos e orçamentos formulados pelo Executivo, a quem cabe a gestão das ações e a prestação de contas. Segundo a IFAC (2001), compete ao Executivo:

- compromisso com a economia e eficiência das ações;
- manutenção de adequado sistema de controle interno;
- aplicação de políticas de contabilidade pública apropriadas;
- salvaguarda de ativos públicos;
- mensuração da efetividade dos programas; e
- apresentação de relatórios de desempenho e prestação de contas.

No Brasil, a administração pública está alicerçada em disposições da Constituição Federal, que tem como bases ideológicas o princípio da igualdade de todos os homens e da soberania popular, a organização do Estado de Direito e da independência dos Poderes da República (Brasil, 1988). Fundamentado na democracia e na realização dos direitos fundamentais, o Estado Democrático de Direito tem como tarefa a realização do bem comum, que se concretiza no atendimento às necessidades do povo, sendo exemplos inquestionáveis a segurança, a saúde, a educação, a justiça, a moradia, a alimentação, o lazer e a cultura (Coimbra, 2006).

É função da administração pública atender às necessidades coletivas da população. No Brasil, a administração pública envolve a administração direta e a indireta dos três Poderes dos três níveis da Federação – União, estados, Distrito Federal e municípios –, e deve obedecer aos princípios da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da publicidade e da eficiência. A fiscalização externa cabe ao Poder Legislativo, exercida por meio do Tribunal de Contas da União (Brasil, 1988). Conforme estabelecido no Decreto-Lei n.º 200/67, a administração direta envolve os ministérios e secretarias, enquanto a administração indireta compreende as autarquias, fundações, empresas públicas e sociedades de economia mista, entidades com personalidade jurídica própria que prestam serviços atribuídos pelo Estado.

Uma ilustração da aplicação da Governança Corporativa (setor privado) e sua extensão a entidades do setor público, tanto da administração direta quanto da indireta, é apresentada na Figura 1.

		Órgãos Privados	Órgãos Públicos	
			Administração Direta	Administração Indireta (Estatais)
Agentes	Principal	Acionista/proprietário	Cidadãos	Controlador imediato: Governo Controlador indireto: Sociedade
	Gestores	Executivos	Governantes e dirigentes públicos	Executivos
Objetivos	Do principal	Lucro, retorno de investimento, continuidade da empresa	Bem-estar social	Maximização de valor para a sociedade
	Dos Gestores	Remuneração, reconhecimento	Interesses políticos	Interesses políticos e administrativos
Instrumentos de GC (visa alinhar interesses)	a) Incentivos	Benefícios financeiros associados a resultados (participação nos lucros, bônus)	Dificuldade de mensurar resultados (complexidade dos objetivos) e associar benefícios	Dificuldade de identificar elementos de avaliação do sucesso das entidades e do desempenho dos gestores
	b) Monitoramento do comportamento dos gestores	Atuação do conselho de administração (representando os proprietários), com poder para nomear e demitir diretores e definir suas remunerações	Poder Legislativo e seu órgão de fiscalização (Tribunal de Contas) – papel constitucional de aprovar PPA, LDO e LOA e fiscalizar a gestão do Executivo	Atuação do conselho de administração, com representantes indicados pelo governo subordinada às orientações políticas do grupo que controla a organização

Figura 1. Especificidades da Governança Corporativa nos setores privado e público

Fonte: Elaborado pelos autores a partir de IFAC (2001) e Fontes Filho (2003).

As informações da Figura 1 refletem a complexidade da governança aplicada ao setor público, apontada pelo estudo da IFAC (2001), e levam em conta as características do ambiente institucional e legal da administração pública brasileira.

Enquanto no setor privado os agentes envolvidos no conflito de interesses de que trata a teoria da agência são os acionistas/proprietários das empresas e os seus executivos, no setor público esses atores são menos personalizados, uma vez que compreendem os cidadãos como um todo, na condição de “proprietários”, representados, nas estatais, pelo controlador governamental e, como gestores, os governantes, dirigentes públicos e executivos de empresas estatais, conforme mostra a Figura 1.

Os objetivos também assumem maior complexidade no contexto público, comparativamente ao privado. Enquanto o proprietário nos órgãos privados procura maximizar a riqueza, o retorno de seu capital e a continuidade da empresa, o “proprietário” dos recursos públicos busca o bem-estar social e a maximização do valor dos serviços públicos, objetivos esses de complexa mensuração.

Em termos de instrumentos de governança para o alinhamento de interesses e de redução de assimetria informacional, enquanto nas empresas privadas são utilizados mecanismos de incentivo quantificáveis, como, por exemplo, benefícios financeiros associados a lucros, nas entidades públicas, pela própria complexidade dos objetivos e da conseqüente mensuração do seu alcance, a utilização dos incentivos também se torna difícil. Ainda, enquanto na empresa privada o conselho de administração atua como representante do proprietário no monitoramento da gestão, no caso do governo, os cidadãos delegam esse papel aos seus representantes eleitos, por meio da competência constitucional atribuída ao Poder Legislativo de fiscalizar a gestão dos recursos públicos. No caso das empresas estatais federais, o conselho de administração, de indicação ministerial, fica sujeito a influências políticas dela decorrentes, o que também torna o monitoramento mais difícil ou questionável.

2.3 A Controladoria e a Governança

A função de controle é considerada uma dimensão interna de um sistema de governança (IFAC, 2001). Segundo Bianchi (2005), o controle organizacional é peça-chave da 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 obtenção de resultados econômicos.

Uma das funções básicas da Controladoria é o fornecimento de informações para subsidiar o processo decisório no âmbito de uma organização e colaborar com os gestores no esforço de obtenção da eficácia de suas ações (Mosimann, 1999). Para tanto, autores, como, por exemplo, Weibenberger (2009) e Maas e Matejka (2009), argumentam que a Controladoria abrange um conjunto de tarefas altamente sofisticadas.

As funções de uma Controladoria perpassam dimensões multivariadas, destacando-se seu papel de articulação com o planejamento, de subsidiar o processo de gestão, de avaliar os resultados organizacionais, de verificar desvios e sugerir correções, de exercer o controle contábil, financeiro e patrimonial, de sugerir melhorias para a redução de custos, de analisar a adequação dos recursos materiais e humanos, do controle interno, controle de riscos, fiscalização e auditoria interna (Mosimann; Fisch, 1999; Oliveira; Perez Junior; Silva, 2002; Peter, 2007; Suzart; Marcelino; Rocha, 2009).

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.

Roehl-Anderson e Bragg (2004) apontam que o controle 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. Para os autores, é função do 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.

De acordo com a IFAC (2001), o controle, para atuar como uma das dimensões de governança no setor público, deve adotar práticas que envolvam as seguintes áreas:

- a) **Gestão de Risco:** definida como medida de incerteza quanto ao alcance dos objetivos organizacionais, devendo o risco ser identificado, avaliado, corrigido e monitorado. A gestão do risco envolve a compreensão dos objetivos organizacionais; a identificação dos riscos associados à realização desses objetivos; a avaliação da probabilidade e do potencial impacto de riscos específicos; o desenvolvimento e a implementação de programas e procedimentos para corrigir os riscos identificados; e o monitoramento e avaliação dos riscos e dos programas a eles relacionados.
- b) **Auditoria Interna:** à qual compete garantir a revisão sistemática, a avaliação e o relato da adequação dos sistemas gerenciais, financeiros, operacionais e de controle orçamentário, incluindo, principalmente:
 - a relevância das políticas, planos e procedimentos estabelecidos e seus efeitos financeiros;
 - revisão das operações e programas, para se constatar se os resultados são consistentes com os objetivos e metas estabelecidos e se as operações e programas vêm sendo desempenhados como planejadas;

- a extensão da salvaguarda dos ativos quanto a desperdícios, ineficiência administrativa, fraudes ou outras causas;
 - a confiabilidade e integridade das informações financeiras e gerenciais e as medidas para identificar, medir, classificar, registrar e agir sobre essas informações;
 - a economia e eficiência na aplicação dos recursos; e
 - a integridade dos sistemas informatizados.
- c) Comitê de auditoria: ao qual deve ser atribuída a responsabilidade de rever, com independência, as estruturas de controle e dos processos de auditoria externa.
- d) Controles internos: que devem ser instituídos nas organizações, ser operantes e ter 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.
- e) Orçamento: que constitui elemento essencial de planejamento financeiro, controle e avaliação de processos nas entidades do setor público, sendo um instrumento de alocação de recursos visando ao alcance dos objetivos estabelecidos.
- f) Administração financeira: a qual deve prover suporte para os gestores administrarem os recursos limitados e usá-los econômica e eficientemente, para a entrega de serviços.
- g) Treinamento: atividade que contribui para o desempenho da força de trabalho. Reflete na qualidade das demonstrações financeiras na medida em que está diretamente relacionada à habilidade de obter e conservar profissionais qualificados.

Complementarmente às funções do controle, a IFAC (2001) aponta também, como uma dimensão de governança no setor público, os relatórios externos, e recomenda as seguintes práticas a eles relacionadas:

- a) Relatório anual: as entidades governamentais devem publicar relatórios anuais, num prazo razoável após o encerramento do exercício financeiro, contendo prestação de contas objetiva de suas realizações, comparativamente ao previsto, e perspectivas de desempenho. Os relatórios devem conter ainda:
- declaração da responsabilidade dos dirigentes quanto à gestão dos recursos financeiros e suas demonstrações; da manutenção de uma efetiva estrutura de controle e da adesão aos padrões contábeis aplicáveis;
 - declaração sobre a adoção de padrões ou códigos de governança;
 - demonstrações financeiras auditadas e parecer dos auditores.
- b) Uso de normas contábeis apropriadas: deve ser assegurado que as demonstrações financeiras incluídas nos relatórios anuais sejam preparadas de acordo com os Padrões Internacionais de Contabilidade Pública (*International Public Accounting Standards* – IPSAS) ou outras referências de normas contábeis, além da legislação pertinente.
- c) Medidas de desempenho: as entidades devem estabelecer e relatar as medidas de desempenho para assegurar e demonstrar que os recursos foram aplicados com economicidade e utilizados eficientemente e eficazmente. As medidas de desempenho são instrumentos úteis de gestão e ac-

accountability e devem possibilitar a mensuração dos custos de programas governamentais. São necessárias para usuários internos e para usuários externos que precisam dessas informações para avaliar o alcance dos objetivos da entidade, a forma como os recursos foram empregados e as necessidades de investimentos. Essas informações devem ser auditadas.

- d) Auditoria externa: as entidades governamentais devem manter um relacionamento objetivo e profissional com os auditores externos. Deve haver uma discussão entre o comitê de auditoria e os auditores externos sobre a extensão da confiança na auditoria interna e questões significativas, como a revisão de demonstrativos financeiros e algum outro trabalho atribuído ao comitê de auditoria ou por este supervisionado.

2.4 Administração Pública, o Controle e a Controladoria-Geral da União (CGU)

A redemocratização no Brasil, a partir de 1985, gerou um aumento da pressão democrática da sociedade civil sobre as ações do Estado e, devido às redefinições do Estado Moderno que ocorriam em outros países, a reforma administrativa entrou na agenda política brasileira (Cardoso, 2006). Princípios de eficiência na gestão de órgãos da administração pública, a utilização de instrumentos de planejamento e avaliação de resultados foram aspectos incorporados na Constituição Federal (Brasil, 1988).

Alguns instrumentos de planejamento governamental foram instituídos pela Constituição Federal (CF), destacando-se o Plano Plurianual (PPA), as Diretrizes Orçamentárias (LDO) e os Orçamentos Anuais (LOA). O PPA representa o programa de governo para quatro anos, com objetivos e valores propostos para o período, indicando as fontes de recursos e as categorias econômicas de despesas, por programa, com metas e indicadores para aferição da meta. A LDO tem a finalidade de orientar a elaboração dos orçamentos e procura sintonizar a LOA com as diretrizes, objetivos e metas da administração pública, estabelecidas no PPA. A LOA, que compreende os orçamentos fiscal, da seguridade social e de investimentos das empresas estatais, contém a discriminação das receitas e despesas anuais, evidenciando o programa de trabalho do governo de acordo com os objetivos e metas propostos no PPA, segundo as diretrizes estabelecidas pela LDO na Constituição Federal (Brasil, 1988).

O controle fiscal-financeiro passou a incorporar princípios, como o da transparência, da *accountability* e da responsabilidade fiscal, após a promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) (Lei Complementar n.º 101, de 4/5/2000), que regulamentou o artigo constitucional sobre as finanças públicas. A LRF preceitua como principais eixos que fortalecem a administração pública: o planejamento, a transparência, o controle e a responsabilidade na gestão fiscal dos recursos públicos e prestação de contas. Como instrumentos de controle fiscal, a LRF estabeleceu relatórios de acompanhamento de metas fiscais, programação financeira e limites de gastos. Como medida de transparência, a LRF determinou a ampla divulgação, em audiências públicas, dos planos e orçamentos; das prestações de contas; do Relatório Resumido da Execução Orçamentária; e do Relatório de Gestão Fiscal (Brasil, 2000).

A fiscalização e o controle interno na administração pública também sofreram reformas em suas funções pela CF, incorporando-se aspectos mais gerenciais, como a perspectiva da economicidade no gasto público, além dos aspectos mais tradicionais da legalidade e da legitimidade, da eficiência da gestão e da avaliação de metas e programas governamentais. O Art. 70 da CF (Brasil, 1988) determina que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

O controle externo, de competência do Congresso Nacional, ao nível federal, é exercido pelo Tribunal de Contas da União. Sobre o controle interno, a CF determina, no Art. 74 (Brasil, 1988), que os poderes Legislativo, Executivo e Judiciário devem manter sistema de controle interno de forma integrada.

A estrutura organizacional do controle na administração pública brasileira passou por várias etapas. Em 1986, foi criada a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), que passou a comandar o movimento financeiro da União e as Secretarias de Controle Interno (Ciset). Ao subordinar o órgão central de controle à STN, esse modelo quebrou um dos princípios básicos de qualquer sistema de controle, que é a segregação das funções contábeis e de auditoria da função financeira (Silva, 2003). Em 1994, foi criada a Secretaria Federal de Controle (SFC), vinculada ao Ministério da Fazenda, e, em 2003, foi criada a Controladoria Geral da União (CGU), em cuja estrutura foi integrada a SFC.

A CGU tem por competência assistir direta e imediatamente a Presidência da República quanto aos assuntos que, no âmbito do Poder Executivo, se relacionem à defesa do patrimônio público e ao incremento da transparência da gestão, por meio das atividades de controle interno, auditoria pública, correição, prevenção e combate à corrupção e ouvidoria (CGU, 2009). Sua estrutura compreende quatro órgãos que compõem os sistemas de integridade do Governo federal (CGU, 2009):

- Secretaria Federal de Controle (SFC), responsável pelo Sistema de Controle Interno;
- Corregedoria-Geral da União, pelo Sistema de Correição;
- Ouvidoria-Geral da União, pelas unidades de ouvidoria; e
- Secretaria de Prevenção da Corrupção e Informações Estratégicas, pela função de prevenção e combate à corrupção do Poder Executivo.

Cabe à CGU, por meio da SFC, fazer auditorias e fiscalizações para verificar como é aplicado o dinheiro público. É sua responsabilidade avaliar a execução dos orçamentos da União, fiscalizar a implementação dos programas de governo e fazer auditorias sobre a gestão dos recursos públicos federais a cargo de órgãos e entidades públicos e privados. Também deve elaborar a prestação de contas anual da Presidência da República a ser submetida ao Congresso Nacional (Brasil, 1988).

As vertentes da transparência e da responsabilização pela prestação de contas aos cidadãos (proprietários), pilares da governança e da Controladoria, são explicitadas nos textos legais, normativos e programáticos que tratam do controle no âmbito da administração pública federal, em geral, e da CGU, em particular.

3. Metodologia

Levando-se em conta o objetivo do estudo, a pesquisa, do tipo exploratória, adota os procedimentos bibliográfico e documental, com abordagem qualitativa dos dados que, segundo Richardson (2008), consiste em compreender as características de determinado fenômeno ou situação, por meio de análises aprofundadas, em vez de produzir medidas quantitativas.

Durante a pesquisa exploratória, o contato com os assuntos *Controladoria e governança no setor público* serviu de base para a realização do estudo. Assim, por meio de levantamento bibliográfico, foram explorados os conceitos de Controladoria, governança no setor público, e, em especial, as recomendações do Comitê do Setor Público (PSC), da Federação Internacional de Contadores (IFAC).

A presente pesquisa utiliza informações obtidas a partir de fontes públicas divulgadas pela CGU. Portanto, constitui-se em pesquisa documental, baseada nas informações divulgadas no portal eletrônico da CGU e em documentos públicos, e de natureza qualitativa, na medida em que utiliza a análise de conteúdo para investigar as informações divulgadas referentes ao controle e aos relatórios externos, segundo as recomendações da IFAC (2001).

A pesquisa no portal eletrônico da CGU foi realizada em setembro de 2009, consultando-se os seguintes relatórios:

- sobre a avaliação da execução de programas de governo; auditorias anuais de prestação de contas; auditorias e operações especiais; processos de tomadas de contas especiais;
- de fiscalização a partir de sorteios, de 2008;
- de gestão da CGU, 2008;
- de avaliação do PPA 2008-2011, referente às ações da CGU;
- de gestão fiscal do 1º quadrimestre de 2009; e
- de prestação de contas a Presidência da República (ações do governo e Balanço Geral da União), 2008.

A aplicação da análise de conteúdo observou as três fases do método, segundo Bardin (2004): (1) pré-análise; (2) exploração do material; e (3) tratamento dos resultados. Na pré-análise, fez-se uma leitura superficial dos documentos. Na exploração mais detalhada, a análise das informações deu-se em duas etapas: na primeira etapa foram identificadas as informações da CGU, envolvendo: a) a estrutura geral da sua forma de apresentação, em termos de classificação por área; b) o tipo de informação apresentada em cada grupo de assunto; e c) o escopo dos respectivos conteúdos e abordagens das informações que, por pertinência, se relacionam ao tema deste artigo. A segunda etapa consistiu na análise comparativa das informações com as recomendações da IFAC de práticas de governança no setor público, no que tange às dimensões do controle e dos relatórios externos. Foram consideradas as recomendações cujas práticas são passíveis de verificação por meio das informações contidas no portal eletrônico da CGU, compreendendo aquelas correspondentes a gestão de risco, auditoria interna, orçamento e gestão financeira e relatórios externos.

Para o tratamento dos dados (fase 3), as informações foram mapeadas em instrumento próprio de coleta, que, primeiramente, registrou os relatórios disponibilizados. Em seguida, nos relatórios disponíveis, foi analisado e registrado o conteúdo das informações ali contidas, relativamente aos aspectos das práticas de governança recomendadas pela IFAC, nas dimensões controle e relatórios externos. O emprego da análise de conteúdo possibilitou a identificação de ausências e presenças das informações.

4. Análise dos resultados

As informações apresentadas no portal eletrônico da CGU estão dispostas de acordo com as áreas correspondentes a cada um dos quatro órgãos que integram sua estrutura organizacional: auditoria e fiscalização; prevenção da corrupção; correição; e ouvidoria.

Constituem objeto de interesse desta pesquisa as informações que se concentram nas áreas de auditoria e fiscalização e de prevenção da corrupção, as quais são apresentadas, no portal eletrônico, contemplando o seguinte escopo básico:

- a) Avaliação de programas de governo – são feitos comentários resumidos sobre pontos abordados nas fiscalizações de treze programas federais, porém os relatórios não são apresentados.
- b) Auditorias e operações especiais – referem-se a ações de controle em objetos selecionados em que se identifique um padrão de desvios e irregularidades, podendo serem compartilhadas com outros órgãos de defesa do Estado, como a Polícia Federal e o Ministério Público. As informações apresentadas são comentários resumidos sobre a natureza das ações realizadas.
- c) Auditoria de prestação de contas – destina-se a verificar as informações prestadas pelos administradores públicos federais e analisar os atos e fatos da gestão, com vistas a instruir o processo de prestação de contas anual a ser submetido a julgamento pelo TCU. As informações disponibilizadas referem-se à legislação e à evolução da quantidade de auditorias reali-

zadas, durante o período de 2002 a 2008, não estando disponíveis os relatórios de cada entidade gestora da administração pública federal, à exceção do próprio relatório da CGU.

- d) Processos de tomada de contas especiais – referem-se aos processos analisados pela CGU com contas consideradas irregulares e, portanto, encaminhados ao TCU para julgamento. É disponibilizado relatório contendo as seguintes informações: o nome do órgão e do responsável pela execução dos recursos; valores a serem restituídos ao Tesouro Nacional; e o motivo da instauração do processo de tomada de contas especiais.
- e) Prestação de contas da Presidência da República – apresenta o desempenho anual do Poder Executivo federal, acompanhado de relatórios e demonstrativos financeiros. Contempla aspectos da política econômico-financeira do Governo federal, da execução dos orçamentos, das ações de cada pasta ministerial, das providências adotadas em relação às recomendações do TCU e à análise dos principais aspectos contidos no Balanço Geral da União.
- f) Relatório de gestão fiscal – trata-se de relatório instituído pela LRF, que deve ser consolidado a cada quatro meses, contendo informações relativas à despesa total com pessoal, dívida consolidada, concessão de garantias e operações de crédito. Os relatórios são consolidados pela STN e avaliados, quanto à consistência dos dados, pela Secretaria Federal de Controle Interno da CGU.
- g) Relatórios de fiscalização a partir dos sorteios públicos – trata-se de fiscalizações especiais, realizadas em estados e municípios, referentes a aplicações de recursos públicos federais. Tais relatórios estão disponíveis na página da CGU.
- h) Acesso ao Portal da Transparência – trata-se de disponibilização a qualquer cidadão, sem necessidade de uso de senha, de consulta a informações sobre a transferência de recursos públicos federais a cada um dos estados e municípios e diretamente ao cidadão, como, por exemplo, os benefícios do programa Bolsa Família, bem como sobre os gastos realizados pelo próprio Governo federal em compras ou contratação de obras e serviços.

A Figura 2 apresenta uma síntese das informações divulgadas pela CGU agrupadas nas dimensões de governança Controle e Relatórios Externos, segundo as recomendações da IFAC (2001).

	Áreas/Informações	Disponibilidade da Informação		
		Sim	Parcialmente	Não
A. Dimensão de Governança: Controle	I. Gestão de Risco			
	1. Os riscos de incerteza quanto ao alcance dos objetivos do governo são identificados e informados			X
	II. Auditoria Interna			
	1. Relatórios de auditoria interna		X	
	III. Comitê de Auditoria			
	1. A existência e a atuação do comitê são informadas			X
	IV. Controles Internos			
	1. Tem sua atuação informada			X
	V. Orçamento e Gestão Financeira			
	1. Relatórios sobre execução orçamentária	X		
2. Relatórios sobre execução financeira	X			
VI. Treinamento				
1. Realização de treinamento do staff é informada			X	
B. Dimensão de Governança: Relatório Externo	I. Relatório Anual			
	1. Relatório anual de prestação de contas do governo	X		
	II. Uso de Padrões Contábeis Adequados			
	1. A adoção de padrões internacionais contábeis é informada			X
	III. Medidas de Desempenho			
	1. Medidas de mensuração de custos e de economicidade na aplicação dos recursos públicos são informadas			X
	IV. Auditoria Externa			
1. Relacionamento entre o comitê de auditoria e a auditoria externa é informado			X	

Figura 2. Informações divulgadas pela CGU, agrupadas nas dimensões de governança Controle e Relatórios Externos, recomendadas pela IFAC (2001)

Fonte: Elaborado pelos autores.

A análise do conteúdo das informações disponibilizadas pela CGU em atendimento às recomendações da IFAC (2001) demonstra que:

- a) Quanto à dimensão do controle:
 - Gestão de risco – não há relatório específico com a abordagem recomendada pela IFAC acerca da exposição dos riscos referentes à incerteza quanto ao alcance dos objetivos do governo como um todo, em termos anuais e plurianuais, no caso, a partir das prioridades e metas definidas no PPA e na LOA. O relatório anual de prestação de contas da Presidência da República apresenta os resultados de programas e ações de cada entidade, comparativamente às metas definidas na LOA, porém não há uma avaliação do grau de alcance dos objetivos de governo, assumidos perante os cidadãos (proprietários) em termos globais e plurianuais, nem há explicitação dos riscos que possam vir a comprometê-los. Não se trata de um relatório de auditoria que mapeie riscos de incerteza quanto ao alcance de objetivos. Alguma indicação de risco na aplicação de recursos é encontrada nos relatórios de fiscalizações realizadas nos estados e municípios selecionados por sorteio público, embora tenham como escopo a verificação de aspectos pontuais, não constituindo relatório específico de abordagem de risco, na dimensão e na perspectiva recomendadas pela IFAC (2001).

- Auditoria interna – a disponibilização de relatórios de auditoria interna atende parcialmente às recomendações da IFAC (2001), uma vez que nem todos são divulgados, mas apenas os relatórios de fiscalização da aplicação de recursos federais, em estados e municípios, a partir de sorteios públicos. Os demais relatórios de auditoria interna, como o de prestação de contas de gestão de cada entidade federal, de avaliação de programas de governo e de auditorias especiais, não estão disponíveis no portal eletrônico da CGU.
- Comitê de auditoria – a informação não é disponibilizada, nem há identificação da existência desse comitê na estrutura da CGU, nos termos propostos pela IFAC (2001).
- Controle interno – as informações disponibilizadas pela CGU não mencionam a adequação das estruturas e a atuação do controle interno dos órgãos do Poder Executivo federal, conforme recomendação da IFAC (2001), no sentido de que os órgãos de governo estabeleçam e operacionalizem diretrizes de controle interno e reportem sua efetividade em relatórios anuais.
- Orçamento e gestão financeira – a CGU atende às recomendações nessa área, por meio das informações divulgadas no relatório anual de prestação de contas da Presidência da República e no relatório quadrimestral de gestão fiscal, um dos relatórios exigidos pela LRF.
- Treinamento – a IFAC recomenda o treinamento do *staff* como contribuição para a qualidade dos trabalhos na área de controle. As informações do portal eletrônico da CGU não especificam as atividades de treinamento do seu *staff*.

b) Quanto à dimensão dos relatórios externos:

- Relatório anual – a recomendação da IFAC (2001) é atendida mediante disponibilização dos relatórios de prestação de contas anual da Presidência da República. Embora os relatórios de gestão de cada entidade, individualizados, não estejam disponibilizados, as informações são contempladas no relatório de prestação de contas como um todo.
- Normas contábeis apropriadas – não há referência quanto ao atendimento aos padrões internacionais de contabilidade pública. Há apenas a informação de que as demonstrações contábeis atendem aos dispositivos da Lei n.º 4.320/64, que institui normas para elaboração dos balanços públicos, e da Resolução n.º 750/93, do Conselho Federal de Contabilidade, quanto à observância dos princípios contábeis.
- Medidas de desempenho – não há relatório específico com essa abordagem, nos termos recomendados pela IFAC (2001), ou seja, contendo a mensuração de custos de programas governamentais e a demonstração da economicidade na aplicação dos recursos públicos.
- Auditoria externa – não há informação sobre a existência do comitê de auditoria e seu relacionamento com a auditoria externa, conforme recomendação da IFAC (2001). As informações disponíveis no portal eletrônico da CGU apontam que as recomendações do TCU, órgão de controle externo, sejam tratadas nos relatórios de auditoria interna.

As informações disponibilizadas pela CGU que atendem integral ou parcialmente ao tipo de informação recomendada pela IFAC (2001) são, portanto, aquelas referentes aos relatórios de auditoria interna; ao orçamento e gestão financeira; e ao relatório anual de governo. Contudo, não contemplam a abrangência dos aspectos de conteúdo recomendados por aquele órgão internacional, em cada uma de suas respectivas dimensões, conforme apresentado na Figura 3.

	Relatórios/Aspectos analisados	Informação atende aspectos recomendados pela IFAC		
		Sim	Parcialmente	Não
A. Dimensão de Governança: Controle	I. Auditoria Interna – relatórios informam:			
	1. relevância das políticas, planos e procedimentos e seus efeitos financeiros			X
	2. revisão dos programas para aferir se os resultados são consistentes com objetivos estabelecidos e desempenhos planejados		X	
	3. extensão da salvaguarda dos ativos quanto a desperdícios, ineficiência administrativa, fraudes etc.	X		
	4. confiabilidade/integridade das informações gerenciais e financeiras e medidas para identificar, medir, classificar, reportar e agir sobre as informações	X		
	5. economia e eficiência no uso dos recursos		X	
	6. integridade dos sistemas informatizados			X
	II. Orçamento e Gestão Financeira – relatórios evidenciam:			
	1. a aplicação dos recursos alocados em relação aos objetivos estabelecidos	X		
2. o equilíbrio das finanças públicas	X			
B. Dimensão de Governança: Relatório Externo	I. Relatório Anual - relatório anual do governo informa:			
	1. os resultados anuais da gestão das entidades	X		
	2. os responsáveis pela gestão orçamentária, financeira e operacional			X
	3. a adequação da estrutura de controle interno dos órgãos			X
	4. a adoção de padrões ou códigos de governança			X
	5. o relatório da auditoria nas demonstrações financeiras			X

Figura 3. Adequação das informações divulgadas pela CGU aos aspectos recomendados pela IFAC (2001)

Fonte: Elaborado pelos autores.

No tocante à auditoria interna, a recomendação é que os relatórios informem sobre a relevância das políticas e planos estabelecidos e seus efeitos financeiros; os resultados de programas e ações e a sua consistência com os objetivos e metas estabelecidos; a extensão da salvaguarda dos ativos quanto a desperdícios, ineficiência administrativa, fraudes ou outras causas; a confiabilidade e integridade das informações financeiras e gerenciais; as medidas da auditoria para identificar, medir, classificar, registrar e agir sobre essas informações; a economia e eficiência na aplicação dos recursos; e a integridade dos sistemas informatizados.

Os aspectos referentes à forma de utilização dos ativos quanto à salvaguarda contra desperdícios, ineficiência e fraudes e à verificação da confiabilidade das informações e medidas de gestão atendem às recomendações da IFAC (2001). Nos aspectos relacionados ao desempenho de programas, o atendimento é apenas parcial, uma vez que os relatórios de avaliação de programas não estão disponibilizados na internet, restringindo-se a análise desse aspecto aos relatórios de fiscalização da aplicação de recursos em estados e municípios escolhidos em sorteio. Nesses relatórios de fiscalização, muito embora não tenham como foco o desempenho de programas específicos, são verificados atos de gestão a eles relacionados. O atendimento a recomendações da IFAC (2001) também é parcial no aspecto relacionado à avaliação da economia e eficiência no uso dos recursos. Os relatórios de fiscalizações nos estados e municípios, ao verificar atos de gestão, apontam eventuais medidas antieconômicas adotadas decorrentes de não conformidade normativa, a exemplo de atos de gestão em procedimentos licitatórios, em que pese não serem auditorias focadas na avaliação da economicidade na aplicação dos recursos, a partir de padrões de mensuração de custos.

Quanto aos relatórios de execução orçamentária e financeira, a recomendação da IFAC (2001) é que sejam disponibilizados relatórios que evidenciem a aplicação dos recursos alocados em relação aos objetivos estabelecidos e a situação em termos de equilíbrio das finanças públicas. Esse aspecto da recomen-

dação é atendido nos relatórios disponibilizados pela CGU, estabelecidos pela LRF, e nas demonstrações orçamentárias e financeiras que compõem a prestação de contas anual do governo.

No tocante ao relatório anual do governo, verifica-se que apenas o aspecto referente à demonstração dos resultados de gestão das entidades atende às recomendações da IFAC (2001). Os demais aspectos – indicação dos responsáveis pela gestão orçamentária, financeira e operacional; adequação da estrutura de controle interno dos órgãos; adoção de padrões ou códigos de governança; e apresentação do relatório da auditoria nas demonstrações financeiras – não são atendidos.

A confrontação das informações disponibilizadas pela CGU com as recomendações da IFAC (2001) de práticas de governança no setor público, no tocante às dimensões do controle e dos relatórios externos, leva a verificar que há uma variação no grau de atendimento, seja em termos do tipo ou do conteúdo.

5. Considerações finais

O presente artigo investigou as informações divulgadas pela CGU, no seu portal eletrônico, que atendem ao tipo e ao conteúdo das recomendações da IFAC (2001) referentes ao controle e aos relatórios externos, enquanto dimensões de governança no setor público.

Nas organizações públicas, a aplicação de mecanismos de Governança Corporativa, originalmente concebidos no âmbito das empresas privadas, torna-se mais complexa devido à múltipla gama de seus objetivos, políticos, econômicos e sociais, às restrições externas de várias ordens e à variedade e especificidades dos seus *stakeholders*. O PSC/IFAC desenvolveu estudo estendendo a análise do tema Governança Corporativa ao contexto público. O controle e a disponibilização de relatórios externos foram considerados dimensões de governança no setor público.

A pesquisa revelou que há um reconhecimento explícito da CGU sobre a responsabilidade do governo quanto à transparência e a *accountability*, e um nível de divulgação abrangente de informações referentes a gastos públicos, como aquelas disponibilizadas no Portal da Transparência e nos relatórios de fiscalizações feitas nos estados e municípios escolhidos por meio de sorteio público.

Entretanto, o estudo mostrou que há uma variação no nível de atendimento das informações divulgadas pela CGU ao tipo e ao conteúdo das recomendações da IFAC (2001). As informações relacionadas à auditoria interna, aos relatórios orçamentários e financeiros e aos relatórios anuais de governo são as que atendem, total ou parcialmente, ao tipo de recomendações da IFAC (2001). As que não atendem ao tipo de informação recomendada pela IFAC (2001) são aquelas relacionadas à gestão de risco, ao comitê de auditoria, à atuação do controle interno, ao treinamento e ao uso de padrões internacionais de contabilidade pública.

As informações que atendem ao tipo recomendado e também aos aspectos de conteúdo são aquelas referentes aos relatórios orçamentários e financeiros. As informações relacionadas à auditoria interna e ao relatório anual de prestação de contas do governo contemplam parcialmente o conteúdo recomendado pela IFAC (2001).

Cabe destacar, que, embora embrionária, a presente pesquisa sinaliza aspectos relevantes das informações divulgadas pela CGU, no seu portal eletrônico, referentes ao tipo e ao conteúdo das recomendações da IFAC (2001) relacionadas ao controle e aos relatórios externos, enquanto dimensões de governança no setor público revelam a importância da temática como focos de futuras pesquisas. Dessa forma, com vistas a futuros estudos, recomenda-se uma investigação similar das informações divulgadas pelas Controladorias dos estados e municípios brasileiros. Sugere-se ainda um estudo mais amplo das informações divulgadas pelos órgãos da administração indireta.

6. Referências

- Bardin, L. (2004). *Análise de conteúdo*. Lisboa: Edições 70.
- Bianchi, M. (2005). *A Controladoria como um mecanismo interno de Governança Corporativa e de redução dos conflitos de interesse entre principal e agente*. Dissertação de Mestrado, Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, RS, Brasil.
- Decreto Lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967 (1967). Dispõe sobre a organização da Administração Federal. Brasília, DF: Poder Executivo. Recuperado em 30 março, 2009 de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm
- Constituição Federal (1998). Brasília, DF: Senado Federal.
- Lei Complementar n. 101, de 04 de maio de 2000 (2000). Dispõe sobre a Lei de Responsabilidade Fiscal. Brasília, DF: Poder Legislativo. Recuperado em 16 abril, 2009 de <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt/responsabilidade-fiscal/mais/lrf-lei-de-responsabilidade-fiscal>
- Portaria n° 184, de 25 de agosto de 2008 (2008). Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público. Diário Oficial da União. Brasília, DF: Ministério da Fazenda. Recuperado em 30 maio, 2009 de http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortMF_184_2008
- Borinelli, M. L. (2006). *Estrutura conceitual básica de Controladoria: sistematização à luz da teoria e da prática*. Tese de Doutorado, Programa de pós-graduação em Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Camargos, M. A. De, & Helal, D. H. (2007, setembro). Remuneração executiva, desempenho econômico-financeiro e a estrutura de Governança Corporativa de empresas brasileiras. Anais do Encontro Anual da Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração, Rio de Janeiro, RJ, Brasil, 31.
- Cardoso, F. H. (2006). Reforma do estado. In L. C. B. Pereira & P. Spink (Org.). *Reforma do estado e administração pública gerencial*. Rio de Janeiro: FGV.
- Coimbra, F. M. (2006, junho). Estado democrático de direito e controle da atividade estatal: breves notas sobre a Controladoria-geral da união. *Revista da Faculdade de Direito de Campos*, 7(8), 335-357.
- Controladoria Geral Da União. (2009). Recuperado em 22 setembro, 2009, de <http://www.cgu.gov.br/>
- Fontes Filho, J. R. (2003, outubro). Governança organizacional aplicada ao setor público. Anais do Congresso Internacional del Clad Sobre La Reforma Del Estado y de La Administración Pública, Panamá, 8.
- Instituto Brasileiro de Governanças Corporativas. (1999). *Código das melhores práticas*. São Paulo: IBGC. Recuperado em 20 setembro, 2009 de <http://www.ibgc.org.br/CodigoMelhoresPraticas.aspx>
- Instituto Brasileiro de Governanças Corporativas. *Código das melhores práticas de Governança Corporativa* (4a ed.). São Paulo: IBGC
- Instituto Brasileiro de Governanças Corporativas. (2009). Recuperado em 10 outubro, 2009 de <http://www.ibgc.org.br/home.asp>
- International Federation of Accountants. (2001). *Governance in the public sector: a governing body perspective*. Recuperado em 14 maio, 2009 de <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/study-13-governance-in-th.pdf>
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305-360.
- Maas, V. S., & Matejka, M. (2009). Balancing the Dual Responsibilities of Business Unit Controllers: Field and Survey Evidence. *Accounting Review*, 84(4), Recuperado em 03 março, 2010 de http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=963141

- Mosimann, C., & Fisch, S. (1999). *Controladoria: seu papel na administração de empresas* (2a ed.). São Paulo: Atlas.
- Oliveira, L., Perez Junior, J. H., & Silva, C. A. S. (2002). *Controladoria estratégica*. São Paulo: Atlas.
- Organisation for Economic Co-Operation and Development. (2004). *The OECD principles of corporate governance*. France: OECD. Recuperado em 14 agosto, 2009 de <http://www.oecd.org/dataoecd/1/42/33931148.pdf>
- Organisation for Economic Co-Operation and Development. (2005). *OECD guidelines on corporate governance of state-owned enterprises*. France: OECD Publishing. Recuperado em 20 agosto, 2009 de <http://www.oecd.org/dataoecd/46/51/34803211.pdf>
- Peter, M. G. A. (2007). *Controladoria na administração pública: um estudo fundamentado no Activity Based Costing*. Fortaleza: Edições UFC.
- Portal da Transparência. (2009). Recuperado em 23 setembro, 2009 de <http://www.portaltransparencia.gov.br/sobre/>
- Richardson, R. J. (2008). *Pesquisa social: métodos e técnicas* (3a ed.). São Paulo: Atlas.
- Roehl-Anderson, J. M., & Bragg, S. M. (2004). *Controllership - The Work of the Managerial Accountant*. (7a ed.). New Jersey: Wiley.
- Silva, L. M. da. (2003). *Contabilidade governamental: um enfoque administrativo*. São Paulo: Atlas.
- Suzart, J. A. da S., Marcelino, C. V., & Rocha, J. S. da. (2009). *As instituições brasileiras de Controladoria pública - teoria versus prática*. Recuperado em 23 setembro, 2009 de <http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos92009/77.pdf>
- The World Bank. *Reports on the observance of standards and codes – ROSC*. Recuperado em 25 abril, 2009 de <http://www.worldbank.org/ifa/rosc.html>
- Weibenberger, B. E. (2009). *Introduction to the controlling function*. Justus Liebig University Giessen Department of Business Administration and Economics, Alemanha. Recuperado de <http://migre.me/bOsu4>