



Autores: Capitão-de-Corveta (Intendente da Marinha) Marcos José Araújo dos Santos

Professor Doutor Francisco José dos Santos Alves

Professor Doutor Frederico Antônio Azevedo de Carvalho

EVIDENCIAÇÃO DE PRINCÍPIOS DE GOVERNANÇA: UMA ANÁLISE DOS RELATÓRIOS DE AUDITORIA ELABORADOS EM 2012 PELO ÓRGÃO DE CONTROLE INTERNO DA MARINHA DO BRASIL

1 INTRODUÇÃO

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

precisam ser aperfeiçoadas, o dispositivo legal representa um marco do desenvolvimento da governança no setor público brasileiro.

Os aspectos relacionados à governança são fundamentados pela Teoria da Agência. A relação entre o principal (proprietário) e o agente (administrador) abordada pela teoria é marcada pelos conflitos de agência, em que o agente escolhido pelo principal nem sempre atua de forma a maximizar os benefícios daquele que o contratou, ou seja, o agente pode apresentar uma conduta divergente das expectativas do principal por conta da assimetria informacional entre os atores (principal e agente). Os conflitos de agência podem ser mitigados a partir da observação de princípios de governança. Entendem-se como princípios de governança aqueles disseminados pelas principais instituições

interessadas no estudo e desenvolvimento do tema governança, como a International Federation of Accountants (IFAC).

Nesse contexto, formulou-se o seguinte problema de pesquisa: os princípios de governança são evidenciados nos relatórios de auditoria elaborados em 2012 pelo órgão de controle interno da Marinha do Brasil? Logo, o objetivo deste estudo é analisar a evidenciação dos princípios de governança nos relatórios supracitados.

Dessa forma, a relevância do estudo reside em contribuir para o desenvolvimento do tema governança na administração pública, corroborando os anseios de uma sociedade cada vez mais atuante na fiscalização das ações governamentais por meio do controle social.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 TEORIA DA AGÊNCIA

A Teoria da Agência envolve basicamente duas partes de um contrato: o principal e o agente. De acordo com Jensen e Meckling (1976, p. 308), a relação de agência é definida como “[...] um contrato em que uma ou mais pessoas [o(s) principal(is)] contrata(m) outra(s) pessoa(s) [o(s) agente(s)] para desempenhar algum serviço em favor do principal, envolvendo a delegação de algum poder de tomada de decisão ao(s) agente(s)”. Uma vez estabelecida a relação e a consequente segregação entre a propriedade e o controle administrativo das organizações, surgem os problemas ou conflitos de agência entre o principal e o agente.

Com relação aos conflitos de agência, Jensen e Meckling (1976, p. 308) afirmam que “se ambas as partes do relacionamento são maximizadoras de utilidade, existe uma boa razão para acreditar que o agente nem sempre agirá de acordo com

os melhores interesses do principal”. Kayo e Famá (1997, p. 2) alertam que “a suposição de que o administrador deva agir sempre em benefício do proprietário é simplista e esconde vieses de comportamento do administrador que podem prejudicar a empresa”. Ambas as visões apresentadas estão contextualizadas no problema de assimetria informacional entre o principal e o agente.

Visando mitigar os problemas decorrentes dos conflitos de agência, as organizações públicas e privadas buscam a utilização de boas práticas de controle interno e governança.

2.2 CONTROLE INTERNO

O controle interno é uma premissa básica a ser considerada em qualquer tipo de entidade, seja ela pública ou privada, uma vez que não é possível administrar de maneira adequada e satisfatória aquilo que não se controla. Attie (2011, p. 191) ressalta que “a importância do controle interno fica patente a partir do momento em que se torna impossível conceber uma empresa que não disponha de controles que possam garantir a continuidade do fluxo de operações e informações proposto”. Devido a sua importância, o controle interno deve permear todos os níveis de uma estrutura organizacional, subsidiando os processos de tomada de decisão.

Os conceitos de controle interno são vinculados a objetivos e finalidades que propiciam melhorias no processo de gestão organizacional. O Quadro 1 apresenta as conceituações do termo controle interno sob a ótica de renomadas instituições.

Quadro 1 – Conceitos de controle interno

Órgão / autor, ano	Conceito de controle interno
<i>American Institute of Certified Public Accountants</i> (AICPA, 1949 apud ATTIE, 2011)	Compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas, adotados pela empresa, para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração.
<i>Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission</i> (COSO), 2013	Um processo conduzido pela estrutura de governança, administração e outros profissionais da entidade, e desenvolvido para proporcionar segurança razoável com respeito à realização dos objetivos relacionados a operações, divulgação e conformidade.
<i>International Organization of Supreme Audit Institutions</i> (INTOSAI), 2004	É um processo integrado efetuado pela direção e corpo de funcionários, e é estruturado para enfrentar os riscos e fornecer razoável segurança de que na consecução da missão da entidade os seguintes objetivos gerais serão alcançados: (i) Execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações; (ii) cumprimento das obrigações de <i>accountability</i> ; (iii) cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis; (iv) salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e dano.

Fontes: AICPA (1949 apud ATTIE, 2011); COSO, 2013; INTOSAI, 2004.

Dentre as ferramentas utilizadas pelo controle interno, destaca-se a auditoria. Na visão de Araújo (2008, p. 14), “a auditoria é, simplesmente, a comparação imparcial entre o fato concreto e o desejado, com o intuito de expressar uma opinião ou de emitir comentários, materializados em relatórios de auditoria”.

De acordo com a Secretaria Federal de Controle Interno (2001), os resultados dos exames conduzidos pelos controles internos são expressos por meio de relatórios de auditoria. A Norma Brasileira de Contabilidade NBC TI 01 – Da Auditoria Interna define o relatório de auditoria como:

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

Dessa forma, o controle interno possui uma importância vital nas organizações, permitindo que estratégias e processos intraorganizacionais sejam corrigidos. A atuação consistente de um adequado controle interno, por meio de auditorias, proporciona o alinhamento da entidade com os princípios de governança disseminados na literatura.

2.3 PRINCÍPIOS DE GOVERNANÇA

As definições existentes para o termo governança são orientadas por diferentes contextos e formas (BOVAIRD; LÖFFLER, 2003). Essa característica peculiar de (in) definição propicia uma quantidade significativa de estruturas conceituais na literatura, não necessariamente convergentes.

Na visão de Chhotray e Stoker (2009), a governança está relacionada com as regras de tomada de decisão coletivas em ambientes de múltiplos stakeholders, em que não existe um sistema de controle formal que possa estabelecer os termos de relacionamento entre os atores envolvidos. Para Bell e Hindmoor (2009, p. 2), governança é definida

“[...] como as ferramentas, estratégias e relacionamentos utilizados pelos governos para ajudar a governar”. Diante das abordagens apresentadas, percebe-se a importância de contextualizar a governança sob diferentes perspectivas.

Rossetti e Andrade (2012, p. 143, grifo do autor), asseveram que “os princípios são a base ética da governança”. O termo “princípio” pode ser associado a uma orientação de caráter geral a ser seguida. Neste artigo, os princípios de governança são entendidos como as diretrizes básicas que uma entidade deve seguir para mitigar os conflitos de agência.

Os princípios de governança são disseminados por instituições que possuem interesse no tema governança, como a IFAC e o ANAO - Australian National Audit Office. Ambas defendem os seguintes princípios de governança: Accountability; Integridade e Transparência (IFAC, 2001; ANAO, 2003). O Quadro 2 apresenta os significados dos princípios mencionados.

Quadro 2 – Princípios de governança na visão da IFAC e do ANAO

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

Fontes: IFAC, 2001; ANAO, 2003.

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

contas. A próxima seção apresenta os aspectos metodológicos empregados para a construção do artigo.

3 METODOLOGIA

A pesquisa é classificada como documental e ex post facto. Na visão de Vergara (2011, p. 44), aplica-se a pesquisa ex post facto “quando o pesquisador não pode controlar ou manipular variáveis, seja porque suas manifestações já ocorreram, seja porque as variáveis não são controláveis”.

Para a coleta de dados, solicitou-se o acesso às informações dos relatórios de auditoria do Centro de Controle Interno da Marinha (CCIMAR). A partir da aprovação do acesso documental, observou-se que o órgão elabora cinco tipos de relatório de auditoria:

(i) acompanhamento; (ii) avaliação da gestão; (iii) conformidade documental; (iv) especial; e (v) operacional. Devido à considerável quantidade de relatórios disponibilizados pelo CCIMAR para o desenvolvimento

da pesquisa, decidiu-se limitar o tipo de relatório de auditoria que seria considerado para fins de análise. Julgou-se que o relatório de auditoria de avaliação da gestão seria o mais correlato com a proposta do estudo, uma vez que congrega as avaliações tanto da conformidade da gestão, quanto do desempenho da gestão. Além disso, a auditoria de avaliação da gestão é conduzida em unidades previamente selecionadas pelo Tribunal de Contas da União (TCU), fato que não é observado, necessariamente, nos demais tipos de auditoria.

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

A análise dos relatórios foi conduzida qualita-

tivamente sob as perspectivas dos princípios da Accountability, da Integridade e da Transparência, defendidos pela IFAC e pelo ANAO (Quadro 2). Além disso, observou-se a frequência com que os princípios ocorreram em cada um dos relatórios investigados. Gil (2010) define este passo como o tratamento de dados de uma pesquisa documental. No primeiro momento, identificaram-se os princípios evidenciados explicitamente na redação dos relatórios. Em seguida, com o intuito de verificar a presença implícita dos princípios de governança, definiram-se, com base nos contextos dos significados do Quadro 2, palavras-chave que poderiam estar associadas aos princípios definidos, originando, assim, a proposta de referencial de análise desta pesquisa. O Quadro 3 apresenta a proposta citada.

Quadro 3 – Proposta de referencial de análise

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

Fontes: O autor, 2014.

Por fim, para interpretar qualitativamente o conteúdo geral dos relatórios de auditoria selecionados, recorreu-se às teorias e fundamentações científicas apresentadas no referencial teórico desta pesquisa. Ressalta-se que este estudo verificou apenas a evidenciação dos princípios de governança nos relatórios de auditoria do órgão, tal como foram redigidos, não levando em consideração o grau de complexidade, profundidade e/ou qualidade das abordagens dos mesmos. A próxima seção apresenta os resultados deste estudo.

4 RESULTADOS

Inicialmente, verificou-se a frequência dos princípios de governança em cada um dos relatórios. A Tabela 1 apresenta as ocorrências explícitas dos princípios estabelecidos neste estudo.

Tabela 1 – Ocorrências explícitas dos princípios de governança

Percebeu-se que o princípio da Accountability

não foi evidenciado de forma explícita em nenhum dos relatórios investigados. Ao buscar evidências

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo geral desta pesquisa foi analisar a evidenciação de princípios de governança nos relatórios de auditoria elaborados em 2012 pelo órgão de controle interno da Marinha do Brasil – o CCIMAR.

Com base nos relatórios amostrados e

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

Fontes: O autor, 2014.

implícitas dos princípios de governança, utilizou-se o referencial de análise proposto na metodologia desta pesquisa. A Tabela 2 apresenta as ocorrências das palavras-chave associadas aos princípios em cada relatório.

Tabela 2 – Ocorrências das palavras-chave associadas aos princípios

Visando detalhar a evidenciação dos princípios de governança, este estudo interpretou qualitativamente o conteúdo geral dos relatórios seleciona-

dos nos resultados apresentados, sugere-se que os aspectos conceituais da expressão *Accountability* sejam evidenciados nos relatórios produzidos pelo CCIMAR. Apesar das prestações de contas serem amplamente analisadas e comentadas nos documentos investigados, acredita-se que o viés da responsabilização dos gestores, ou seja, a obrigação de responder por uma responsabilidade atribuída, pode ser explorada pelo órgão na elaboração dos futuros relatórios de auditoria.

Como limitação do estudo, ressalta-se que os resultados são restritos à amostra de conveniência selecionada, ou seja, eles refletem a evidenciação dos princípios de governança

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

Fontes: O autor, 2014.

dos e verificou que o princípio da *Accountability* estava associado ao cumprimento de prazos e formalidades legais requeridas nos processos de prestação de contas públicas. O princípio da *Integridade* foi abordado nos relatórios tanto como atributo pessoal (“integridade moral”) dos agentes públicos, quanto como característica necessária das informações reportadas nos documentos emitidos pelas entidades da administração pública. Por fim, a *Transparência* foi mencionada como o princípio que proporciona a diminuição da assimetria informacional entre os stakeholders, permitindo que tenham acesso às informações relevantes, tais como aplicação dos recursos públicos destinados às organizações da MB.

apenas nos relatórios analisados. Logo, os resultados não podem ser generalizados, pois se forem utilizadas amostras de outros anos, bem como outros tipos de relatórios de auditoria, os achados poderão apresentar um panorama diferente do encontrado nesta pesquisa.

Destaca-se que o referencial de análise deste estudo pode ser utilizado para analisar códigos, manuais e outros tipos de relatórios produzidos pelas entidades da administração pública (federal, estadual e municipal), não ficando a sua aplicabilidade restrita aos relatórios de auditoria de avaliação da gestão do CCIMAR.

Sugere-se para pesquisas futuras a aplicação do referencial de análise proposto em amostras de relatórios de auditoria

pertencentes a outras entidades públicas, como os órgãos de controle interno do Exército e da Aeronáutica, permitindo a comparabilidade entre os resultados en-

contrados.

Referências

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

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

AUSTRALIAN NATIONAL AUDIT OFFICE - ANAO. *Public sector governance: better practice guide*. Commonwealth of Australia, Canberra: 2003.

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

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

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

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

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

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

GIL, Antonio Carlos. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 5.

ed. São Paulo: Atlas, 2010.

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

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

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

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

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

PINHO, José Antonio Gomes de; SACRAMENTO, Ana Rita Silva. *Accountability: já podemos traduzi-la para o português?* *Revista de Administração Pública*. Rio de Janeiro, v. 43, n. 6, p.1343-1368, nov./dez. 2009.

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

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

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