



Especialização em
Contabilidade Pública

Controladoria e instrumentos da governança pública

Manuel Salgueiro Rodrigues Junior
José Alexandre Fonseca da Silva
Valéria Diniz de Miranda



Especialização
em Auditoria e
Controle Interno



Especialização
em Contabilidade
Pública



Especialização
em Controladoria
Pública



Especialização
em Gestão Pública



Especialização
em Gestão
Pública Municipal



Especialização em
Alfabetização e
Multiletramento



Especialização em
Tecnologias Digitais
na Educação Básica



Especialização
em EaD



Especialização
em Gestão
Pedagógica



Especialização
em Língua
Inglês



Especialização
em Educação Física
na Educação Básica



Especialização
em
Audiodescrição



Especialização
em Legendagem



Especialização
em Artes



Especialização em
Contabilidade Pública

Controladoria e instrumentos da governança pública

Manuel Salgueiro Rodrigues Junior
José Alexandre Fonseca da Silva
Valéria Diniz de Miranda

Fortaleza

Ed
UECE

2024



Especialização
em Auditoria e
Controle Interno



Especialização
em Contabilidade
Pública



Especialização
em Controladoria
Pública



Especialização
em Gestão Pública



Especialização
em Gestão
Pública Municipal



Especialização em
Alfabetização e
Multiletramento



Especialização em
Tecnologias Digitais
na Educação Básica



Especialização
em EaD



Especialização
em Gestão
Pedagógica



Especialização
em Língua
Inglêsa



Especialização
em Educação Física
na Educação Básica



Especialização
em
Audiodescrição



Especialização
em Legendagem



Especialização
em Artes

Controladoria e instrumentos da governança pública
©2024 Copyright by Autores/Organizadores

O conteúdo deste livro, bem como os dados usados e sua fidedignidade, são de responsabilidade exclusiva do autor. O download e o compartilhamento da obra são autorizados desde que sejam atribuídos créditos ao autor. Além disso, é vedada a alteração de qualquer forma e/ou utilizá-la para fins comerciais.

Presidenta da República Luiz Inácio Lula da Silva	Conselho Editorial Ana Carolina Costa Pereira
Ministro da Educação Camilo Sobreira de Santana	Ana Cristina de Moraes
Presidente da CAPES Denise Pires de Carvalho	André Lima Sousa
Diretor de Educação a Distância da CAPES Suzana dos Santos Gomes	Antonio Rodrigues Ferreira Junior
Governador do Estado do Ceará Elmano de Freitas da Costa	Daniele Alves Ferreira
Reitor da Universidade Estadual do Ceará Hidelbrando dos Santos Soares	Erasmio Miessa Ruiz
Vice-Reitor Dárcio Italo Alves Teixeira	Fagner Cavalcante Patrocínio dos Santos
Pró-Reitora de Pós-Graduação Ana Paula Ribeiro Rodrigues	Germana Costa Paixão
Coordenador da SATE e UAB/UECE Francisco Fábio Castelo Branco	Heraldo Simões Ferreira
Coordenadora Adjunta UAB/UECE Eloisa Maia Vidal	Jamili Silva Fialho
Direção do CESA José Joaquim Neto Cisne	Lia Pinheiro Barbosa
Editora da EdUECE Cleudene de Oliveira Aragão	Maria do Socorro Pinheiro
Coordenação Editorial Eloisa Maia Vidal	Paula Bittencourt Vago
Assistente Editorial Nayana Pessoa	Paula Fabricia Brandão Aguiar Mesquita
Projeto Gráfico e Capa Roberto Santos	Sandra Maria Gadelha de Carvalho
Revisão Textual Eleonora Lucas	Sarah Maria Forte Diogo
Diagramador Francisco Saraiva	Vicente Thiago Freire Brazil

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
(Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)

Rodrigues Junior, Manuel Salgueiro
Controladoria e instrumentos da governança pública
[livro eletrônico] / Manuel Salgueiro Rodrigues
Junior, Jose Alexsandre Fonseca da Silva, Valéria
Diniz de Miranda. -- Fortaleza, CE : Editora da UECE, 2025.
PDF

Bibliografia.
ISBN 978-85-7826-979-1

1. Administração pública 2. Administração
financeira 3. Contabilidade pública 4. Controladoria
5. Governança pública I. Silva, Jose Alexsandre
Fonseca da. II. Miranda, Valéria Diniz de.
III. Título.

25-248421

CDD-352.439

Índices para catálogo sistemático:

1. Controladoria : Administração pública 352.439

Eliete Marques da Silva - Bibliotecária - CRB-8/9380

Sumário

Apresentação	7
Capítulo 1 - Papel da Administração Pública no ambiente social e econômico.....	9
1. Estado	12
2. Administração pública	13
2.1. Desafios à administração pública brasileira	15
Capítulo 2 - Teoria de Sistemas e Teoria da Agência aplicadas ao setor público	25
1. Teoria de Sistemas	27
1.1 Conceito de Sistemas.....	28
1.2 Parâmetros de Sistemas	29
1.3 Teoria de Sistemas aplicado ao setor público	30
2. Teoria da Agência	31
2.1 Conflito de agência	32
2.2 Teoria da Agência aplicada ao setor público	34
2.3 Teoria da Agência e governança.....	37
Capítulo 3 - Modelos de gestão: Burocrático Weberiano, Gerencialismo e Governança Pública.....	43
1. Modelo Burocrático Weberiano.....	46
2. Gerencialismo.....	48
3. Governança Pública.....	50
Capítulo 4 - A International Framework: good governance in the public sector (IFAC) I.....	61
1. Governança no setor público	63
2. Framework IFAC sobre Governança Corporativa	65
3. Referencial Básico de Governança Organizacional do TCU	72

Capítulo 5 - Estrutura conceitual sobre Controle Interno segundo COSO	75
1. Aspectos conceituais do controle interno	77
2. Apresentação da metodologia COSO	80
3. Aplicação em entidades.....	86
Capítulo 6 - Integrando o Gerenciamento de Riscos Corporativos com Estratégia e Desempenho	89
1. Compreendendo os Termos: riscos e gerenciamento de riscos empresariais	92
2. Estratégia e definição de objetivos.....	93
3. Framework ERM do COSO.....	94
4. Componentes e princípios do ERM.....	95
Anexo	103
ANEXO 1 – Relatório dos auditores independentes sobre avaliação dos controles internos referente à empresa <i>The Coca-Cola Company</i> .	105
Sobre os autores.....	107

Apresentação

Prezado/(a) estudante,

Seja muito bem-vindo/(a) à disciplina Controladoria e instrumentos da governança pública. Nosso objetivo é trazer os principais conceitos e instrumentos da governança aplicada ao setor público. O intuito é a formação de uma base de conhecimento sólida para os estudantes da especialização em Controladoria Pública, de modo que possam atuar na administração pública buscando sempre otimizar a utilização dos recursos em prol da sociedade.

No capítulo 1, intitulado “Papel da Administração Pública no ambiente social e econômico”, apresenta-se uma discussão a respeito dos conceitos de estado e administração pública, trazendo reflexões sobre os desafios atuais da governança do setor público.

Já no capítulo 2, são apresentadas duas das principais teorias que explicam as bases da governança para o setor público. São elas a Teoria de Sistemas e a Teoria da Agência. Nesse capítulo, trazemos exemplos práticos e induzimos reflexões sobre os conflitos e os problemas existentes nas organizações públicas e como eles podem ser contornados. Apresenta-se, ainda, uma visão sistematizada do que é uma entidade pública, como ela funciona e como pode ser estruturada, sobretudo, no que diz respeito aos mecanismos de controle e governança.

O capítulo 3, por sua vez, traz os modelos de gestão comumente adotados no setor público. É feita uma abordagem histórica desde o modelo burocrático weberiano, descrevendo suas origens, influências, características e sua implementação no contexto brasileiro, passando pelo gerencialismo, mencionando seus princípios, seu surgimento como alternativa à burocracia, adoção no Brasil e foco na eficiência, na eficácia e nos resultados, chegando até os mais modernos debates sobre governança pública e seus impactos para atendimento das demandas sociais.

O capítulo 4 traz um relato com a evolução dos estudos sobre governança no setor público. Apresenta-se a configuração da estrutura conceitual de Governança Pública segundo *International Federation of Accountants – IFAC* e *Chartered Institute of Public Finance and Accountancy – CIPFA*. Além disso, é detalhada a configuração do Referencial Básico de Governança Pública segundo Tribunal de Contas da União (TCU).

No capítulo 5, destacam-se os aspectos conceituais sobre controles internos, apresentando-se a estrutura conceitual proposta pelo COSO e sua aplicação nas entidades.

Conclusivamente, no capítulo 6, são destacados os conceitos fundamentais relacionados ao gerenciamento de riscos corporativos e sua integração com estratégia e desempenho organizacional. Apresenta-se uma análise sobre como a implementação de práticas integradas de gestão de riscos pode contribuir para a resiliência, a sustentabilidade e a criação de valor nas organizações. É demonstrada ainda uma análise comparativa sobre as vantagens e benefícios da incorporação do gerenciamento de riscos nos processos decisórios e na cultura organizacional.

Esperamos que este conteúdo possa trazer conhecimentos sobre governança aplicada ao setor público e gerar reflexões importantes para o seu exercício nas funções de administração e controle, contribuindo para a melhoria da qualidade do serviço público.

Os autores

Capítulo

1

Papel da Administração Pública no ambiente social e econômico

Objetivos

- Compreender os conceitos de Estado e de Administração Pública;
- Reconhecer como está estruturada a Administração Pública;
- Entender os principais desafios à Administração Pública e seus impactos para o desenvolvimento econômico e social do estado brasileiro; e
- Planejar soluções a serem adotadas pelo setor público para superar os desafios que se impõem ao desenvolvimento do país.

Introdução

Quando falamos em setor público, é comum ouvirmos o termo "Administração Pública", sendo inclusive, confundido com o conceito de Estado.

Afinal, o que é a Administração Pública? Qual papel ela desempenha nas nossas vidas? Administração Pública se confunde com o Estado? Essas são algumas das questões que iremos esclarecer ao longo do texto.

No entanto, outras dúvidas podem ainda estar pairando na sua cabeça. Você pode estar se perguntando, por exemplo, por que um livro destinado a tratar da temática central "Controladoria e instrumentos de governança" está iniciando com conceitos básicos do setor público. Por que não ir direto ao tema central de governança?

Ocorre que entender o que é o Estado e como ele funciona é o caminho mais seguro para compreender os desafios da Administração Pública. Isso será útil para que, mais à frente, possamos escolher os instrumentos de governança mais adequados para superar esses desafios.

É por meio desse conhecimento-base que poderemos mergulhar em reflexões aprofundadas sobre o papel da Administração Pública. Ele será fundamental para a formação especializada daqueles que pretendem atuar na área de Controladoria.

1. Estado

O conceito de Estado não pode ser compreendido sem uma breve análise do ponto de vista da evolução histórica. Até o século XVIII, o poder estava concentrado nas mãos de um só indivíduo: o soberano. Não encontrando limites às suas ações, governava de modo pessoal e absoluto. Era a forma de governo conhecida como Absolutismo (figura 1) que foi praticamente abolida da Inglaterra no fim do século XVII, persistindo, contudo, em outras partes da Europa.

Figura 1 - Rei Luís XIV da França



“Je suis la Loi, Je suis l’Etat; l’Etat c’est moi”. (Eu sou a Lei, eu sou o Estado; o Estado sou eu!)

Essa folclórica frase é atribuída ao rei Luís XIV, da França, famosa figura que representa o Absolutismo, regime em que o monarca se confunde com o próprio Estado.

Fonte: Wikipedia¹

¹ Disponível em: https://pt.wikipedia.org/wiki/Lu%C3%ADs_XIV_de_Fran%C3%A7a. Acesso em: 23 jan. 2023.

Como um contraponto ao absolutismo, surgiram novas teorias propondo outras formas de governo capazes de limitar e organizar o exercício de poder no Estado².

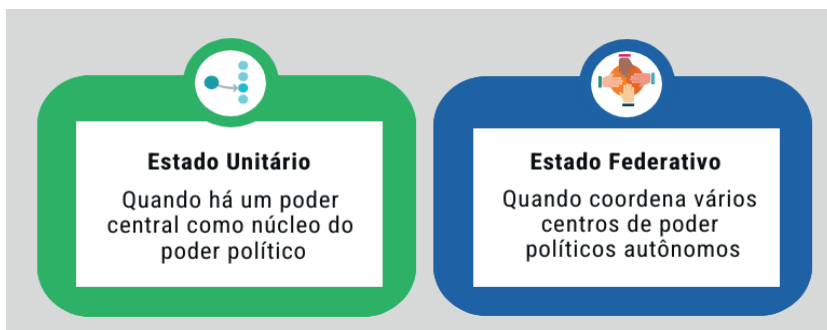
Os estudos de Montesquieu (1689-1755) exerceram grande influência a partir do século XVIII. Acreditando que todo governo poderia tornar-se despótico caso o poder de exercer todas as atividades estatais estivesse concentrado nas mãos de uma só pessoa, o estudioso propôs que essas atividades fossem estruturadas em três grandes grupos: legislação, execução e julgamento.

Cada órgão responsável pelo desempenho de uma dessas funções seria capacitado a agir como um freio para os outros, limitando e controlando seu funcionamento sem que nenhum deles dominasse inteiramente. Essa forma de organização das atividades do Estado permanece até hoje, sendo adotada em nosso país (Oliveira, 2010).

O Estado pode assumir duas formas: unitário (ou simples) e federativo (ou federal), conforme destacado na figura 2, adiante.

² O Estado, enquanto forma de organização política por excelência da sociedade, pode ser aceito como o espaço natural de desenvolvimento do poder político (Matias-Pereira, 2018).

Figura 2 – Diferenças entre Estado Unitário e Estado Federativo



Fonte: Elaborado pelo autor (2024).

No Estado Unitário, prevalece uma centralização tanto política quanto administrativa. Isso é possível por meio da instituição de três poderes independentes (Executivo, Legislativo e Judiciário) e únicos para toda a extensão territorial de um determinado Estado. Há uma unidade de poder central responsável por todo o ordenamento administrativo, judicial e legal. Existe, ainda, uma discreta descentralização de poder, por meio da figura de entes regionais, que, contudo, estão subordinados ao poder central e não possuem autonomia político-administrativa.

O Estado Federativo, por sua vez, é composto por entes regionais (Estados e municípios) autônomos. Cada um tem autonomia para criar suas próprias legislações, definir sua estruturação administrativa e jurídica próprias, observando, contudo, os dispositivos constitucionais válidos nacionalmente.

Não há um poder central único, mas, sim, um compartilhamento do poder entre entes descentralizados regionalmente (Estados e municípios, como ocorre no [Brasil](#)³).

O Estado existe fundamentalmente para realizar o bem comum. Os teóricos que cuidam da análise desta finalidade do Estado a desdobram em três vertentes: o bem-estar; a segurança e a justiça. A interdependência dos fins do Estado assume particular importância em relação à grande e última finalidade do Estado: a promoção do bem comum (TCU, 2020).

2. Administração pública

A Administração Pública pode ser entendida como o aparelho de Estado organizado com a função de executar serviços, com vistas à satisfação das necessidades da população. Nesse sentido, se apresenta como uma organização que tem o objetivo de pôr em prática funções políticas e serviços realizados pelo governo (Matias-Pereira, 2018).

³No caso do Brasil, a forma de Estado está prevista no art. 18 da Constituição Federal de 1988: Art. 18. *A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição. (Grifo nosso)*

Em síntese, é um conjunto de atividades destinadas à execução de obras e serviços, comissionados ao governo para o interesse da sociedade.

Para Meirelles (2004) *apud* Junquilha (2010), a **Administração Pública**⁴ significa a totalidade de serviços e entidades ligados ao Estado. Trata-se do Estado atuando solidamente para satisfazer o bem comum de indivíduos em uma coletividade sob seu domínio, nas esferas federal, estadual e municipal de governo, podendo, estas duas últimas esferas, gozarem de maior ou menor autonomia político-administrativa em relação à primeira.

A administração pública está dividida em Administração Direta, que é composta pelos três poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário); e Administração Indireta, que compreende o conjunto de órgãos integrados responsáveis pela condução da administração do Estado. Na figura 3, destacam-se as entidades que compõem a estrutura da administração indireta.

Figura 3 – Estrutura da administração indireta do Governo Federal



Fonte: Elaborado pelo autor (2024).

É possível se observar, ainda, a confusão entre os conceitos de Administração Pública e serviço público.

Serviço público é todo serviço prestado pela Administração Pública ou por seus delegados, sob normas e controles estatais, para satisfazer necessidades essenciais ou secundárias da coletividade ou simples conveniências do Estado Meirelles (2004) *apud* Junquilha (2010). Já a Administração Pública compreende o conjunto de órgãos que prestam os serviços públicos.

⁴ O governo cuida dos destinos da nação e a administração simplesmente cumpre a lei e executa tarefas determinadas. O governo “pensa” e a administração “age” (Castro, 2015).

2.1. Desafios à administração pública brasileira

Agora que você já consegue diferenciar os conceitos de Estado e Administração Pública, está pronto para iniciar algumas reflexões sobre Administração Pública no atual contexto de mudanças constantes que vivenciamos.

Vivemos em uma sociedade global de alta complexidade, tanto pelas transformações políticas, econômicas e sociais ocorridas nas últimas décadas nos mais diversos países, como pela velocidade das mudanças impostas pelo universo tecnológico.

Nesse contexto, surgiu o conceito de mundo VUCA, um acrônimo que descreve o mundo como sendo um ambiente de volatilidade, incerteza, complexidade e ambiguidade (*Volatility, Uncertainty, Complexity e Ambiguity*). Esse conceito surgiu nos anos 80 e foi amplamente utilizado para explicar o surgimento de uma paisagem global complexa no contexto do pós-Guerra Fria.

Mais recentemente, no pós-pandemia, surgiu o conceito de mundo BANI, que, em português, representa um mundo frágil, ansioso, não linear e incompreensível (*Brittle, Anxious, Nonlinear e Incomprehensible*). Para o antropólogo Cascio⁵ (2020), autor que cunhou essa nova sigla, a dinâmica atual da sociedade está se apresentando não apenas como instável, mas verdadeiramente caótica.

Existem, inclusive, outras siglas que estão surgindo no ambiente acadêmico para descrever esse mundo cada vez mais imprevisível e incerto que estamos vivendo. Independentemente da sigla que se adote, temos uma certeza: a realidade que se impõe nos dias de hoje é desafiadora e demanda de todos altas doses de adaptabilidade. Esse cenário toma contornos ainda mais relevantes no setor público.

A pandemia da COVID-19 é o exemplo perfeito de como a realidade pode se tornar caótica em um curto espaço de tempo. A administração pública como um todo teve que se reorganizar para dar resposta rápida às situações adversas que se impuseram nessa que foi uma das maiores crises da história recente da humanidade.

Sob o ponto de vista fiscal, por exemplo, o país aprovou, em tempo recorde, um conjunto de medidas legislativas para aprovação do chamado “orçamento de guerra” que permitiu a flexibilização fiscal sem precedentes do ponto de vista da história fiscal do país.

Além das medidas de isolamento social adotadas em todo o mundo, hospitais de campanha foram construídos às pressas para dar vazão ao aumento exponencial da demanda por serviços hospitalares (figura 4).

⁵ CASCIO, J. **Facing the age of chaos**. Disponível em: <https://medium.com/@cascio/facing-the-age-of-chaos-b00687b1f51d>. Acesso em: 24 jan. 2024.

Figura 4 – Hospitais de campanha construídos, respectivamente, nos estádios Presidente Vargas (Ceará) e Pacaembu (São Paulo)



Fonte: Ministério Público do estado do Ceará⁶ e Prefeitura de São Paulo⁷

⁶ Disponível em: <https://www.mpce.mp.br/2021/04/mpce-operacao-caldeirao-investiga-indicios-de-irregularidades-no-hospital-de-campanha-do-pv/>
Acesso em: 20 jan. 2024.

⁷ Disponível em: <https://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/subprefeituras/se/noticias/?p=104178>.
Acesso em: 23 jan. 2024.

Essas demandas imprevistas geraram grande pressão sobre a administração pública brasileira, que já vinha passando por questionamentos de diversos setores da sociedade, sendo sua atuação posta em xeque.

Um exemplo disso foram as manifestações populares do ano de 2013 durante a Copa das Confederações (figura 5). Nardes, Altounian e Vieira (2018) lembram que a população brasileira saiu às ruas exigindo que os padrões FIFA de qualidade das arenas fossem utilizados como parâmetros na entrega de serviços públicos nas áreas de educação, saúde e transporte público.

Figura 5 – Manifestações populares ocorridas durante a Copa das Confederações (2013)



Fonte: Nardes, Altounian e Vieira (2018, p. 48)

A percepção da população, nesse contexto, é de que a qualidade dos serviços públicos no Brasil poderia (e deveria) melhorar. Isso foi o que mostrou uma pesquisa realizada no ano de 2016 pelo IBOPE, feita a pedido da Confederação Nacional da Indústria (CNI), sobre a qualidade dos serviços públicos no Brasil: 65% dos entrevistados consideraram os impostos no Brasil muito elevados, enquanto 83% consideraram que os impostos têm aumentado muito. Mais conclusões sobre essa pesquisa são apresentadas na figura a seguir.

Figura 6 – Resultados de pesquisa sobre a qualidade dos serviços públicos no Brasil



Fonte: Confederação Nacional da Indústria (CNI, 2016)⁸

⁸ Disponível em: <https://www.portaldaindustria.com.br/estatisticas/rsb-33-servicos-publicos-tributacao-e-gasto-do-governo/>. Acesso em: 23 jan. 2024.

Em face desse cenário desafiador que se apresenta à administração pública no Brasil, em que restam claros os anseios da população por um serviço público eficiente e de qualidade, uma questão central se impõe. Em que aspectos a administração pública evoluir para enfrentar os desafios da atualidade e alcançar melhorias no ambiente social e econômico?

Nardes, Altounian e Vieira (2018) elencaram um rol de desafios em resposta ao questionamento acima. Os desafios listados pelos autores representam verdadeiros gargalos ao desenvolvimento nacional e, se superados, poderão elevar o Brasil a uma posição mais confortável no que se refere ao bem-estar social. Na figura 7, apresenta-se um esquema desses desafios elencados pelos autores e que serão detalhados a seguir.

Figura 7 – Desafios ao desenvolvimento brasileiro



Fonte: Elaborado pelo autor (2024).

a) Manter a estabilidade macroeconômica

A estabilidade macroeconômica está diretamente ligada à figura de um país estável do ponto de vista econômico. Um país estável é mais atrativo aos investidores nacionais e internacionais do que um país onde os índices macroeconômicos flutuam ao sabor do vento. Essa estabilidade decorre dos seguintes elementos:

- i. política monetária ativa, conduzida por um banco central independente, com base em metas de inflação;
- ii. livre movimento internacional de capitais;
- iii. câmbio flutuante, com mínima intervenção e
- iv. política fiscal que estabilize a relação **dívida/PIB**⁹ num nível não muito superior a 50% do produto interno bruto.

b) Racionalizar os gastos públicos

Para entender a necessidade de racionalização dos gastos públicos, podemos fazer uma comparação com a nossa vida pessoal. Quando as despesas apertam, precisamos cortar gastos para que nossa receita (vinda do salário) seja suficiente para dar vazão às despesas. Caso contrário, ficaremos no vermelho. No serviço público, não é diferente. A necessidade de racionalizar os gastos públicos alcança as três esferas de governo (União, Estados e Municípios, além do Distrito Federal). Para que possamos percorrer a passos largos rumo ao progresso a racionalização dos gastos públicos é fundamental compreender como funciona o orçamento público.

A condição social e política do Brasil não dá suporte a cortes dramáticos de custeio do governo. Reduzir ou eliminar gastos dos programas sociais, instituídos a partir de direitos constitucionais, também não é possível, pois iriam no fluxo contrário de tentativa de redução de desigualdades históricas do país.

c) Aprimorar a educação, pesquisa e inovação

O desenvolvimento e o crescimento de um país está sempre assentado em condições estruturantes relacionadas à educação, à ciência e à tecnologia. Se o Brasil pretende manter patamares sustentáveis de crescimento econômico, deve criar condições adequadas para as áreas de Educação, Ciência, Pesquisa e Tecnologia. Esses precisam ser temas prioritários nas agendas governamentais, afinal os índices educacionais do país são alarmantes. Veja, a seguir, os dados do indicador de analfabetismo funcional (**INAF**¹⁰):

⁹ PIB é a sigla para Produto Interno Bruto. Ele é a soma de todos os bens e serviços finais produzidos por um país, um estado ou uma cidade, geralmente em um ano. Todos os países calculam o seu PIB nas suas respectivas moedas. Fonte: IBGE

¹⁰ INSTITUTO PAULO MONTENEGRO. **Brasil 2018**: resultados preliminares. Inaf. 2018. Disponível em: <https://drive.google.com/file/d/1ez-6jrlrRRUm9JJ3MkwxEUffltjCTEI6/view>. Acesso em: 24 jan. 2024.

Figura 8 – Resultados do Indicador de Analfabetismo Funcional (INAF)



Fonte: Elaborado pelo autor (2024).

Faz-se indispensável a construção de uma rede integrada e articulada que seja capaz de reunir Estado, universidades e empresas e com o objetivo de se estabelecer uma sinergia de esforços em prol do desenvolvimento do país. Só assim será possível criar um ambiente de inovações que será a ponte para o mundo desenvolvido.

d) Otimizar a infraestrutura

Uma infraestrutura adequada é essencial para qualquer país que busque desenvolvimento econômico e crescimento sustentável. Veja o que acontece quando o país apresenta infraestrutura precária.



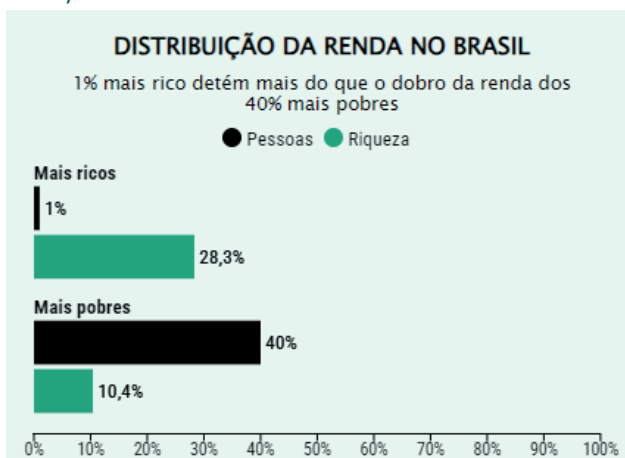
Essa insuficiência da infraestrutura é um dos principais fatores que impedem o desenvolvimento nacional e resultam em um ambiente de incertezas para os interessados em investir no país. E, assim, sobe o “Custo Brasil”¹¹.

e) Promover a inclusão social e regional

A inclusão social e regional passa necessariamente pela temática da distribuição equitativa das riquezas do país. A má distribuição de renda encontra raízes em condicionantes históricas, oriundas das formas como ocorreu a colonização brasileira e a formação de nosso território e do nosso povo. Um exemplo desse problema de distribuição de renda no Brasil é apresentado no gráfico a seguir, que retrata a cruel realidade de concentração da riqueza nas mãos de uma pequena parcela da população.

¹¹ Custo Brasil é a denominação genérica dada a uma série de custos de produção que tornam difícil ou desvantajoso para o exportador brasileiro colocar seus produtos no mercado internacional, ou então tornam inviável ao produtor nacional competir com os produtos importados. Alguns exemplos desses custos são: legislação trabalhista complexa; excesso de burocracia para a instalação de empresas ou para a exportação de produtos; excesso ou cumulatividade de tributos; dentre outros. Fonte: Senado Federal. Glossário do Manual da Secretaria de Comunicação do Senado Federal. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/manualdecomunicacao/guia-de-economia/custo-brasil>. Acesso em: 24 jan. 2024.

Gráfico 1 - Distribuição da renda no Brasil

Fonte: Senado Federal¹²

¹² Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/infomaterias/2021/03/recordista-em-desigualdade-pais-estuda-alternativas-para-ajudar-os-mais-pobres>. Acesso em: 24 jan. 2024.

A raiz desse diagnóstico devastador está na má governança, uma vez que é baixa a articulação e sinergia das políticas públicas federais com aquelas feitas por estados e municípios.

Para os autores, a superação do problema da desigualdade regional demanda a implementação de processo específico e coordenado de elaboração dos planos nacionais, regionais e setoriais, que permitam o aprimoramento da integração intersetorial e federativa no processo de planejamento do Governo Federal.

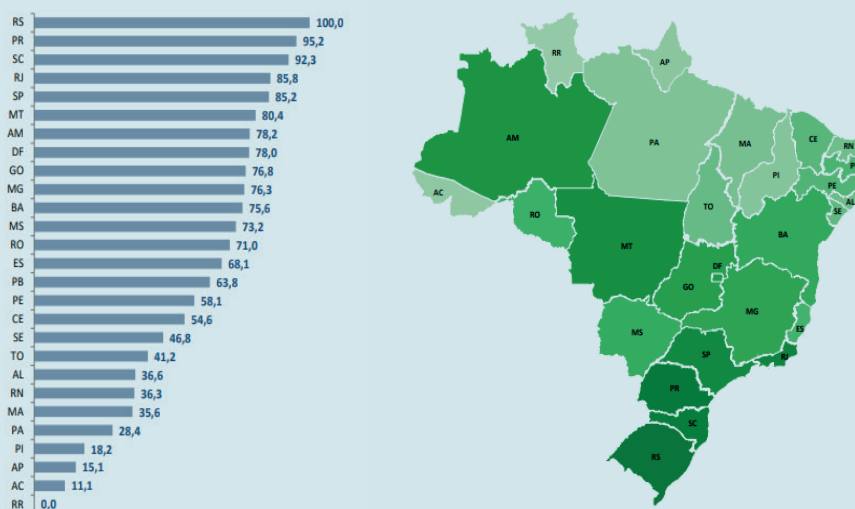
Podemos, então, concluir que, se é a Administração Pública que efetivamente executa e operacionaliza as políticas públicas idealizadas para o Estado, resta claro que seu papel é fundamental para o desenvolvimento do país.

A governança dos órgãos da Administração Pública, que trabalham “na ponta” e, de fato, executam a prestação dos serviços públicos é o caminho. Por meio dela, encontraremos meio seguro para crescimento econômico aliado à melhoria das condições de vida da população. Isso é o que detalharemos nos tópicos seguintes nos debates sobre governança.

Estudo de Caso

O Ranking de Competitividade dos Estados, idealizado pelo Centro de Liderança pública (CLP), é uma ferramenta que busca pautar a atuação dos líderes públicos brasileiros na melhoria da competitividade dos seus municípios e dos Estados. Neles são sintetizados dados e produzidos diagnósticos que revelam a situação da administração pública brasileira sob diversos aspectos. Na figura a seguir apresenta-se o rankeamento dos estados do Brasil, segundo a temática eficiência da máquina pública.

Figura 9 - Ranking de eficiência da máquina pública dos estados (2023)



Fonte: Ranking de competitividade dos estados (CLP 2023, p.56). Disponível em: < https://www.clp.org.br/wp-content/uploads/2023/08/Relatorio_tecnico-Estados_2023-1.pdf > Acesso em: 23 jan. 2024.

Em sua opinião, o que esse ranking revela sobre a administração pública brasileira? Em que posição do ranking está situado o seu estado? Você concorda com esse resultado?

Síntese do Capítulo



O presente capítulo teve por finalidade apresentar os conceitos de Estado e de Administração Pública e explicar os desafios para o desenvolvimento econômico e social do estado brasileiro. Na primeira parte do capítulo, foram apresentados os conceitos de Estado, que ele pode ser aceito como o espaço natural de desenvolvimento do poder político.

Suas formas de apresentação (Estado Unitário ou Federativo) também foram objeto de estudo. Vimos que, no Estado unitário, há um poder central como núcleo do poder político. Já no Estado Federativo, há vários centros de poder políticos autônomos. As finalidades do Estado também foram objeto de estudo: ele visa ao bem-estar, à segurança e à justiça. No tópico seguinte, passamos a falar sobre a Administração Pública. Compreendemos que ela é o aparelho de Estado organizado para executar serviços e atender as necessidades da população. Seu objetivo é pôr em prática funções políticas e serviços realizados pelo governo. Vimos que ela costuma estar dividida em Administração Direta e Indireta. A Administração Direta é composta pelos três poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário). Já a Administração Indireta compreende o conjunto de órgãos responsáveis pela condução da administração

do Estado. Dentre as entidades que compõem a administração indireta, temos as fundações, as autarquias, as empresas públicas e as sociedades de economia mista.

As diferenças entre Administração Pública e serviço público também foram apresentadas. Serviço público é aquele prestado pela Administração Pública ou por seus delegados para satisfazer às necessidades da coletividade. Já a Administração Pública compreende o conjunto de órgãos que prestam os serviços públicos.

No último capítulo, fizemos uma profunda análise sobre os desafios da Administração Pública brasileira. Revisitamos o período da pandemia que gerou demandas imprevistas e inadiáveis para o setor público, forçando sua adaptação repentina. Rememoramos as pressões populares que geraram questionamentos sobre a eficiência e qualidade dos serviços públicos prestados no Brasil. Isso incluiu as manifestações populares do ano de 2013, que clamavam por serviços públicos padrão FIFA.

Conclusivamente, apresentamos cinco desafios ao desenvolvimento nacional. São eles: (a) manter a estabilidade macroeconômica; (b) racionalizar os gastos públicos; (c) promover a inclusão social e regional; (d) otimizar a infraestrutura e (e) aprimorar as políticas de educação, pesquisa e inovação tecnológica

Leituras, filmes e sites



Para compreender mais sobre a evolução do conceito de Estado, você pode assistir à série *Versailles*, disponível nas plataformas de streaming. Por meio dela, é possível compreender como funcionava o Absolutismo e fazer comparações com o modelo de Estado que temos hoje.

O documentário *Democracia em vertigem* aborda a questão do impacto das manifestações populares no cenário político do Brasil.

Atividades de avaliação



1. Identifique como está estruturada a Administração Pública em seu município. Consulte o site institucional da Prefeitura e avalie a existência de secretarias e de órgãos.

2. Ao longo do capítulo, discutimos sobre os desafios da administração pública brasileira. Agora, avalie os desafios no plano municipal. Pense nos problemas do seu município. Quais são os principais os desafios a serem gerenciados pela administração pública em seu município e que caminhos podem ser seguidos para enfrentá-los?

Capítulo

2

Teoria de Sistemas e Teoria da Agência aplicadas ao setor público

Objetivos

- Compreender e sintetizar os conceitos que embasam as Teorias de Sistema e da Agência;
- Interpretar e criticar a estrutura e funcionamento de órgãos e de entidades do setor público segundo a ótica das Teorias de Sistema e da Agência.

Introdução

Uma teoria pode ser entendida, segundo o dicionário **Michaelis**¹³, como um conjunto de princípios, leis ou regras, aplicados a uma área específica ou, mais geralmente, a uma arte ou uma ciência. Assim sendo, para mergulhar com maior profundidade em uma determinada área do conhecimento, é necessário estudar e compreender as teorias a ela relacionadas.

Nesse contexto, para entender como a governança se aplica ao setor público, precisamos nos debruçar sobre os conceitos e os problemas abordados em duas importantes teorias: a Teoria de Sistemas e a Teoria da Agência.

É importante lembrar que essas não são as duas únicas teorias relacionadas à área de governança. Nardes, Altounian e Vieira (2018) citam pelo menos outras três teorias que também se aplicam a este tema. São elas:

- a) Teoria da Firma, que estabelece que as firmas são estruturadas para atuarem com foco voltado à diminuição dos custos de transação;
- b) Teoria dos Contratos, que considera a organização como um conjunto de contratos e
- c) Teoria da Escolha Pública, que estuda a forma como as organizações estatais tomam suas decisões.

Neste livro, contudo, iremos nos aprofundar apenas na Teoria de Sistemas e na Teoria da Agência, conforme detalhado nos itens adiante.

1. Teoria de Sistemas

A Teoria de Sistemas está entre os temas introdutórios na área da Admi-

¹³ Disponível em: <https://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/teoria/>. Acesso em: 17 jan. 2024.

nistração. Ela busca entender o mundo “como um grande organismo vivo que interage com o meio ambiente, retirando dele elementos e devolvendo outros” (Albuquerque, 2015).

1.1 Conceito de Sistemas

Sistema é um conjunto de elementos interdependentes e interagentes ou um grupo de unidades combinadas que formam um todo organizado. Pode ser entendido como um conjunto ou uma combinação de coisas ou de partes formando um todo unitário (Chiavenato, 2003). Ele pode ser definido ainda como um conjunto de partes, componentes, que interagem entre si, de forma ordenada, a fim de atingir um objetivo comum (Stair, 1998; Laudon; Laudon, 2004 *apud* Albuquerque, 2015).

Todos os sistemas têm partes que interagem entre si, possuem ordem ou normas e visam a um objetivo comum. No quadro abaixo, apresentam-se exemplos de diferentes tipos de sistemas e sua caracterização segundo os conceitos iniciais de sistemas.

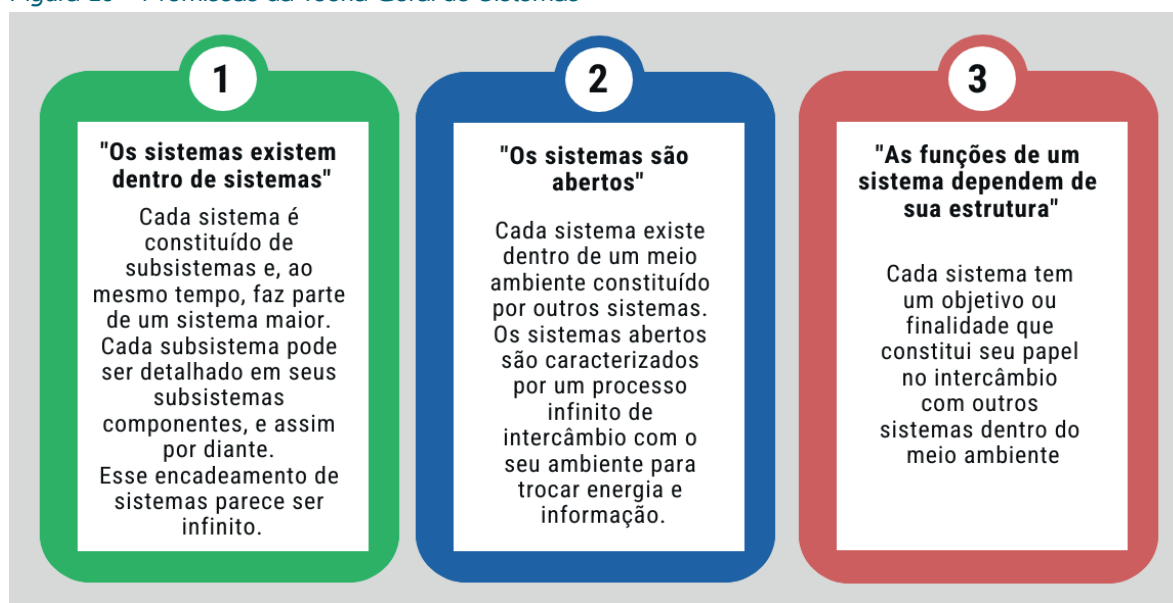
Quadro 1

Análise conceitual de sistemas			
Sistema	Partes	Ornamento/Normas	Objetivo
Solar	Planetas, estrela, satélite etc.	Leis da gravidade, cinética, física etc.	Manter o equilíbrio entre os corpos celestes.
Circulatório	Artérias, veias, coração etc.	o sangue transporta oxigênio do pulmão aos demais órgãos; o coração bombeia o sangue por todo o corpo etc.	permitir o fluxo sanguíneo e outras substâncias aos órgãos e tecidos.
Transporte	Vias, veículos, passageiros etc	Código de trânsito.	Transportar cargas e passageiros.

Fonte: Albuquerque (2015. p. 10)

A Teoria de Sistemas, na verdade, decorre da chamada TGS (Teoria Geral de Sistemas), que conta com três premissas básicas, conforme esquema da figura 10.

Figura 10 – Premissas da Teoria Geral de Sistemas

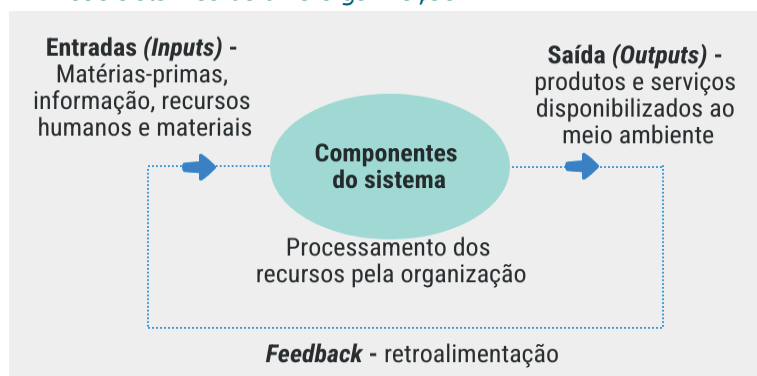


Fonte: Chiavenato (2003)

1.2 Parâmetros de Sistemas

Uma forma de analisar um sistema pode ser por meio do modelo baseado em parâmetros, tais como: entradas, componentes, saídas e retroalimentação. Na figura 11, apresenta-se uma representação desse modelo e seus elementos que serão detalhados adiante com base nas lições de Chiavenato (2003), Albuquerque (2015) e Vieira *et. al.* (2005).

Figura 11 – Visão sistêmica de uma organização



Fonte: Adaptado de Motta e Vasconcelos (2006, p. 190)

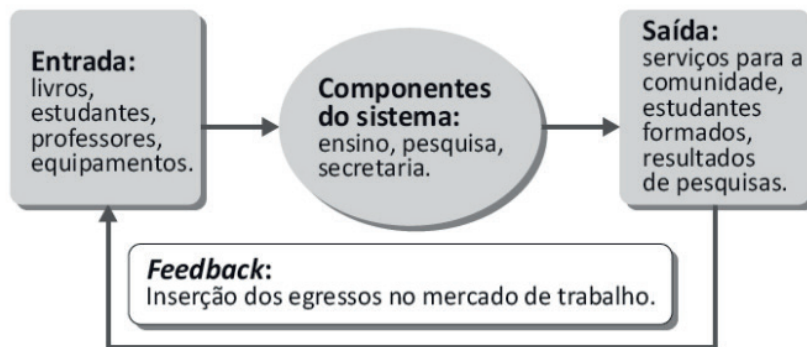
As **entradas (ou inputs)** correspondem a tudo aquilo que o sistema precisa para operar adequadamente e que são recursos obtidos no meio ex-

terno. Trata-se de uma espécie de motor de arranque ou de partida do sistema que fornece material ou energia ou, ainda, informação para que o sistema comece a operar. Já as **saídas (ou outputs)** compreendem os resultados que o sistema devolve ao meio externo. Elas representam a consequência para a qual reuniram-se elementos e relações do sistema. Os sistemas influenciam o meio exterior e vice-versa (por meio dos *inputs/outputs*).

Os **componentes** abrangem todos os procedimentos internos adotados pela organização para a transformação dos elementos de entrada. É o mecanismo de conversão de entradas em saída, podendo ser representada como uma espécie de caixa preta: nela entram os insumos e saem os produtos. Já a **retroalimentação (ou feedback)** corresponde a tipos de saídas que servem de referência para modificar as entradas e/ou o processamento. Eles têm relação com a capacidade de autorregulação e implicam a capacidade de mudança, como forma de adaptação às alterações do meio exterior; assim, os sistemas são capazes de alcançar seus objetivos através das mais variadas formas de conexões que suas interligações podem oferecer

Um exemplo prático é apresentado na figura 12, onde se demonstra graficamente o sistema hipotético de gerenciamento de uma universidade.

Figura 12 – Exemplo do modelo de funcionamento de um sistema de gerenciamento de uma universidade segundo a Teoria de Sistemas



Fonte: Laudon e Laudon (2004) *apud* Albuquerque (2015, p. 11)

¹⁴ Holismo ou abordagem holística ou, ainda enfoque sistêmico, é a tese que sustenta que as totalidades representam mais do que a soma de suas partes. A água é diferente do hidrogênio e do oxigênio que a constituem. O bosque é diferente das suas árvores (Chiavenato, 2003).

1.3 Teoria de Sistemas aplicado ao setor público

A visão de que os sistemas se compõem por elementos inter-relacionados e que compõem um todo para atingir um determinado objetivo tem relação com o **enfoque sistêmico** ou **holismo**¹⁴. De acordo com Vieira *et. al.* (2005), o enfoque sistêmico significa que “o todo não é uma simples soma das partes, e que o próprio sistema só pode ser explicado como uma globalidade”. Essa visão sistêmica decorre da premissa 2, apresentada anteriormente, que diz

que “os sistemas são abertos”. Ela é importante para explicar os fenômenos organizacionais de interação com o ambiente de negócios.

Maglio e Bandos (2011) afirmam que a teoria de sistemas pode ser aplicada a resolver problemas de desenvolvimento econômico, social, ambiental, organizacional, industrial ou de outros sistemas e subsistemas que, de algum modo, obtenham congruência ou pontos de complementariedades. Isso se deve ao enfoque sistêmico da Teoria dos Sistemas.

Nesse sentido, as atividades de **controladoria**, bem como as **estruturas de governança** representa uma retroalimentação, um *feedback* natural e necessário do planejamento da ação estatal, representando uma oportunidade de crescimento e de adaptação permanente. Hoje, é reconhecidamente uma etapa fundamental do ciclo das políticas públicas (agenda, planejamento, execução, checagem, avaliar/controlar, retroalimentação) Ribeiro *et. al.* (2019).

2. Teoria da Agência

A Teoria da **Agência**¹⁵ encontra suas origens em discussões do setor privado. Numa empresa privada qualquer, costumava-se observar a figura do dono da empresa como detentor dos recursos e gerente geral da organização.

Com o passar dos tempos e com a globalização da economia, as empresas começaram a migrar para “modelos modernos e complexos que passaram a separar os detentores do capital (proprietários) daqueles responsáveis pela condução das atividades empresariais (gerentes ou administradores)” (Nardes; Altounian; Vieira, 2018).

Para os autores, a necessidade de ganhos de escala para a redução de custos, o aperfeiçoamento dos processos de produção e o aumento da competitividade acabaram por afastar aqueles que não possuíam adequado conhecimento a respeito do negócio ou capital suficiente. Nesse contexto, os donos do capital se colocaram em posição separada da organização, visualizando nela um instrumento para aumentar suas riquezas e ocasionando a ruptura entre os conceitos de propriedade e de gestão.

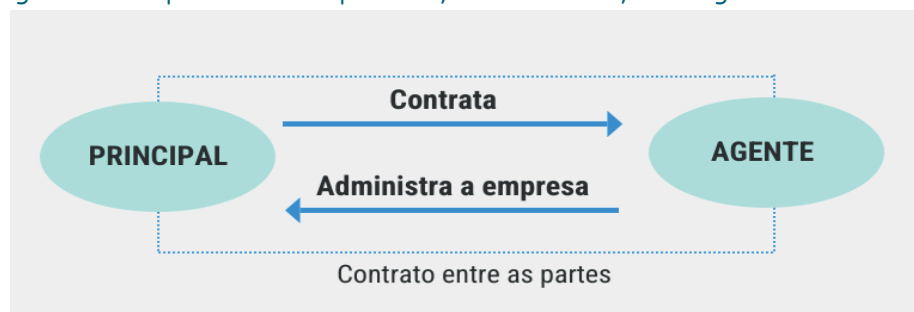
Para Castro (2016), trata-se do momento em que o dono não consegue comandar sozinho seu patrimônio. Nesses casos, segundo os dizeres do autor, “a criatura se desliga do criador, e o patrimônio passa a ser administrado por uma equipe profissional, sob pena de estrangulamento das ações, com comprometimento dos resultados”.

Nessa nova forma de gerir as organizações, passam a existir duas figuras diferentes: o **principal**, representados pelos donos das empresas e que são os detentores do capital; e os **agentes**, que são os profissionais contratados para gerir adequadamente os negócios, decidindo sobre as melhores formas de utilização dos recursos da empresa.

¹⁵ A Teoria da Agência busca “analisar as relações em que a propriedade e o controle são designados a pessoas distintas, o que pode resultar em conflitos e custos resultantes dessa separação” (Altounian; Souza; Lapa, 2020).

Da interação entre o agente e o principal surge a chamada **relação de agência**. Para Jensen e Meckling (1976) *apud* Saito e Silveira (2008), uma relação de agência nada mais é que “um contrato onde 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”. Na figura 13, a seguir, apresenta-se um desenho esquemático com a representação do agente e do principal, demonstrando a relação de agência.

Figura 13 – Esquema com a representação de uma relação de agência



Fonte: Elaborado pelo autor (2024).

2.1 Conflito de agência

As organizações modernas podem possuir estruturas extremamente complexas, observando-se, até mesmo, situações com mais de um principal. Isso demanda a existência de regras claras que possibilitem o convívio harmônico tanto entre principais (proprietários) como entre principais e agentes. Pela Teoria da Agência, de modo geral, o principal delega ao agente a gerência das organizações, que passará a ser conduzida por estes. Por outro lado, os agentes recebem “carta-branca” do principal, de modo que possam conduzir a administração da organização, recebendo “os recursos e o poder de comando (autonomia relativa) necessários para conduzir a organização na direção estabelecida e alcançar os objetivos almejados” (TCU, 2020).

Altounian, Souza e Lapa (2020) esclarecem que o esperado na relação principal-agente é que os gestores (agentes) gerenciem e otimizem o processo produtivo da empresa, objetivando a maximização dos resultados. Por outro lado, os detentores do capital (principal) esperam que seus recursos sejam aplicados de modo eficiente na busca dos objetivos esperados.

É nesse momento que começam a surgir os primeiros conflitos. Isso porque os gestores podem começar a pautar sua atuação em prol de interesses pessoais, em detrimento, portanto, dos interesses dos investidores. Veja na figura 14 uma situação hipotética sobre o assunto.

Figura 14 – Situação hipotética sobre teoria da agência



Fonte: Elaborado pelo autor (2024).

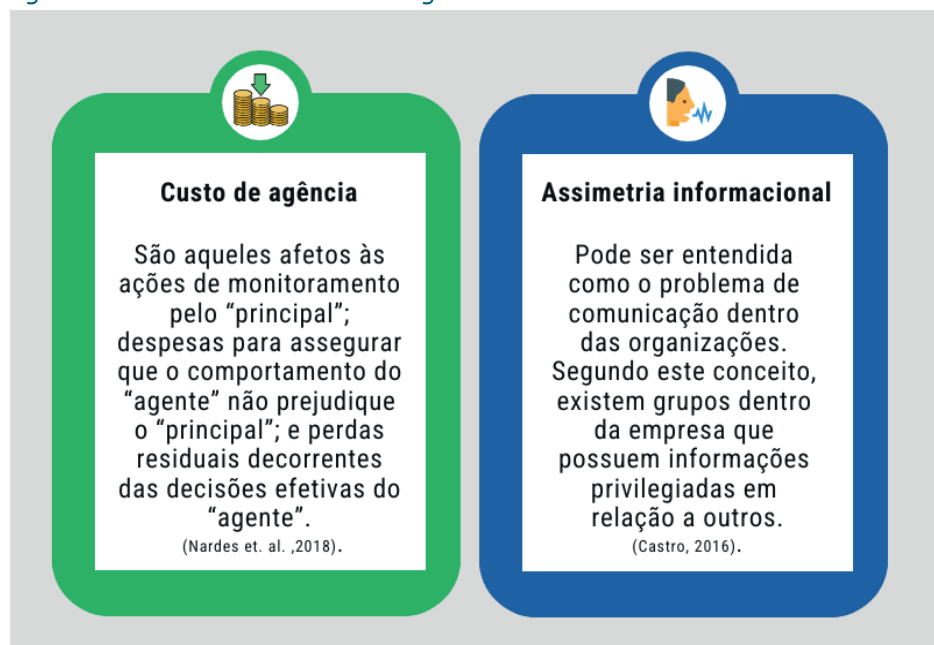
Para Nardes, Altounian e Vieira (2018) a separação entre aqueles que detêm a propriedade (principal) e os responsáveis pela gestão (agentes) trouxe, ao lado das vantagens do novo modelo, diversos conflitos de interesses: são os denominados conflitos de **agência**¹⁶.

O que ocorreu é que os administradores, mesmo sem serem os donos do capital, passaram a ter liberdade e poder plenos para decidirem os rumos da organização. Assim, os donos do capital perderam o controle direto sobre o seu próprio negócio e precisaram, então, criar mecanismos para fazer com que os administradores passassem a agir em favor dos interesses do principal, e não segundo seus interesses pessoais.

Ainda de acordo com Nardes, Altounian e Vieira (2018), a relevância dos conflitos de agência para o ambiente organizacional ensejou o desenvolvimento de pesquisas para entender as causas e possíveis soluções para a harmonia de interesses do detentor do capital e do administrador. Surgiram, então, os importantes conceitos de **custos de agência** e **assimetria informacional**, como pode ser observado na figura 15.

¹⁶ O conflito de agência (que por alguns autores é denominado conflito agente-principal) surge quando os interesses daqueles que têm direitos (principal) não são adequadamente atendidos pelos agentes incumbidos de respeitá-los e atendê-los (Jensen; Meckling, 2008 *apud* Altounian; Souza; Lapa, 2020).

Figura 15 – Conceitos de custos de agência e assimetria informacional



Fonte: Elaborado pelo autor (2024).

Nardes, Altounian e Vieira (2018) esclarecem que diante da dificuldade e complexidade do monitoramento das ações dos agentes, responsáveis pela prestação de serviços, o equilíbrio da relação agente-principal estaria na definição de incentivos e mecanismos que permitissem o alinhamento de interesses entre agentes e principais, detentores do capital, mesmo que houvesse a incorporação de custos extras ao sistema, os chamados custos de agência.

Para Castro (2016), a assimetria informacional observada no conflito de agência decorre também do fato de o gerente (agente) possuir mais informações sobre a empresa do que o dono.

2.2 Teoria da Agência aplicada ao setor público

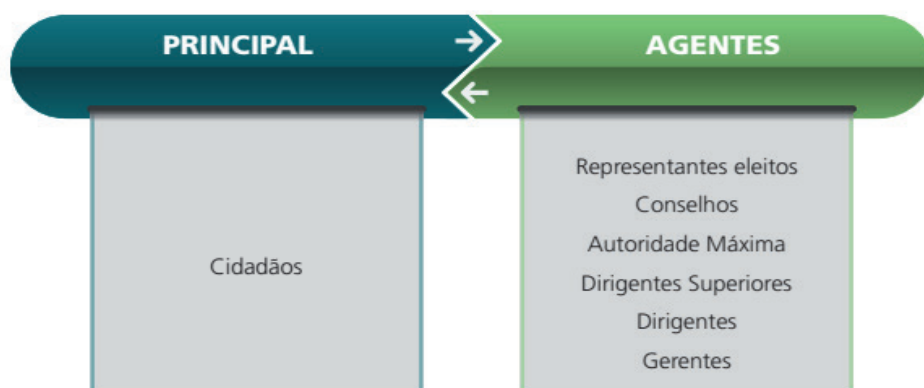
Até agora, temos analisado a Teoria da Agência sob o ponto de vista do mundo empresarial, pelo fato de ter sido nesse ambiente em que foram desenvolvidas suas bases. Entretanto, ela também se aplica ao setor público.

Isso porque a administração pública pode ser considerada uma grande empresa. O **principal** é a sociedade, que paga os seus impostos, elege seus governantes e espera que os recursos coletados sejam aplicados da melhor maneira possível por meio da prestação de serviços públicos de qualidade, enquanto o **agente** são todos aqueles que administram a chamada “coisa pública”.

Vejamos: a Constituição Federal de 1988, em seu art. 1º, prevê que “Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição” (Brasil, 1988). Logo, a própria Constituição assegura que todo e qualquer cidadão brasileiro possui o papel de “principal”.

Por sua vez, todas as pessoas que, em seu papel institucional, implementam a estrutura do Estado brasileiro são “agentes”, ou agentes públicos, que estão necessariamente a serviço do povo (TCU, 2020). Na figura 16, apresenta-se um esquema com a relação principal-agente no setor público, demonstrando a aplicabilidade da Teoria da Agência em organizações estatais.

Figura 16 – Exemplo de principal e agente no setor público

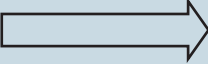


Fonte: Referencial básico de governança (TCU, 2020).

A figura 16 representa um esquema conceitual que precisa ser analisado de acordo com a situação prática. Isso porque, em muitos casos, ocorre a chamada delegação dos serviços públicos, que é o repasse da prestação dos serviços para um terceiro. Nesses casos, o agente acaba se tornando o principal e novos agentes surgem.

Esse fato pode ocorrer sucessivas vezes gerando diversas delegações. No Quadro 2, é apresentado um esquema com a identificação do agente e do principal em diferentes situações de delegações.

Quadro 2

Identificação do principal e do agente em diversos níveis no setor público		
	Delegações sucessivas 	
Nível	Exemplo de "Principal"	Exemplo de "Agente"
Estratégico  Operacional	Presidente Governador Prefeito	Ministro de Estado Secretário de Estado Secretário Municipal
	Ministro de Estado Secretário de Estado Secretário Municipal	Secretário-Executivo Subsecretários
	Secretário-Executivo Subsecretários	Coordenadores Diretores ou Gerentes de área
	Coordenadores Diretores ou Gerentes de área	Servidor

Fonte: Nardes, Altounian e Vieira (2018, p. 136)

Como vimos no início do capítulo, uma das principais características da Teoria da Agência é a existência do conflito de agência, que é caracterizado pela existência de interesses conflitantes na relação principal-agente. Agora que compreendemos que a Teoria da Agência realmente se aplica ao setor público, surge uma questão:

Os conflitos de agência podem ser de diversas ordens, variando de acordo com os níveis de delegação. Para identificar um conflito de agência no setor público, é indispensável analisar a situação prática e verificar quem são o principal e o agente da relação. Nardes, Altounian e Vieira (2018) apresentam possíveis fatos que caracterizam o conflito de agência no setor público.

Quadro 3

Caracterização do conflito de agência no setor público	
Conflitos	
Sociedade deseja do Estado	Agentes políticos podem
- Resultados que justifiquem os tributos pagos; - Baixa carga tributária; - Serviços públicos de qualidade; - Eficiente alocação de recursos; - Ausência de corrupção; - Prestação de contas.	- Atuar com base em jogo partidário; - Prestigiar interesses particulares ou de terceiros em contratações; - Contratar ou promover servidores por interesses pessoais ou indicações políticas; - "Inchar" a máquina pública; - Compensar baixa eficiência operacional com aumento de tributos; - Reduzir investimento para alocar recursos em despesas correntes mal gerenciadas; - Criar órgãos ou empresas de forma desnecessária ou em áreas nas quais a iniciativa privada seria mais eficiente.

Fonte: Nardes, Altounian e Vieira (2018, p. 139)

2.3 Teoria da Agência e governança

O conceito de governança está relacionado ao conflito de agência característico da Teoria da Agência, decorrente da separação entre a propriedade e a gestão das organizações (Altounian; Souza; Lapa, 2020).

Para os autores, com a delegação do poder de decisão, pelo proprietário a um agente especializado, é natural que surjam interesses divergentes, resultando em um conflito agente-principal. Por esse motivo, a governança corporativa procura criar um conjunto eficiente de mecanismos, tanto de incentivos como de monitoramento, a fim de assegurar que o comportamento dos executivos (agente) esteja sempre alinhado com o interesse dos acionistas (proprietário).

O pressuposto de todo o debate a respeito do tema governança corporativa está na premissa básica de que os recursos devem ser aplicados de modo eficiente em função da missão e dos objetivos da organização para viabilizar o melhor resultado para os “principais”, “agentes” e demais partes interessadas (Nardes; Altounian; Vieira, 2018).

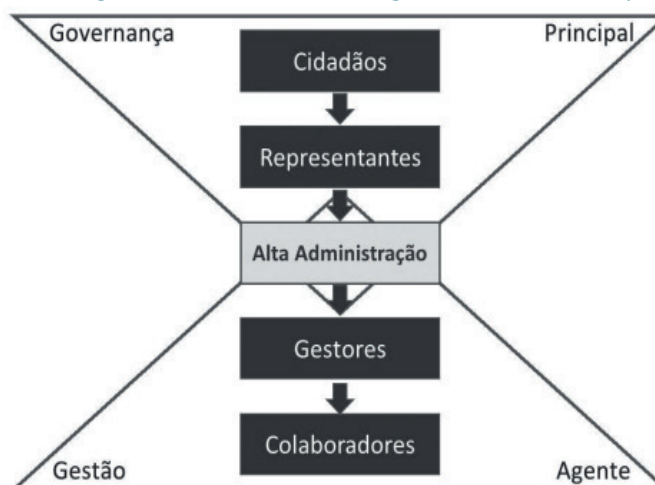
Para Machado *et. al.* (2016), a governança corporativa e seu conjunto de melhores práticas, pode contribuir para redução da assimetria informacional tão comum na relação principal-agente, uma vez que busca aumentar a transparência e a confiabilidade das ações organizacionais, protegendo investidores, empregados e credores.

¹⁷ Governança na Administração Pública diz respeito a um conjunto de mecanismos que tem por objetivo avaliar, direcionar e monitorar a atuação do administrador público, com o objetivo de garantir a prestação de serviços públicos de melhor qualidade e de interesse da sociedade. (Altounian, Souza; Lapa, 2020).

Em um contexto democrático, a política pode ser facilmente vista em termos de agente versus principal da Teoria da Agência. Assim, os conceitos de governança corporativa deram origem à **governança pública**¹⁷.

No setor público, cidadãos representariam os principais e os políticos, os agentes. Políticos são principais, burocratas, seus agentes. Burocratas superiores são principais, os subordinados, seus agentes (Mendes, 2008 *apud* Altounian; Souza; Lapa, 2020). Essa relação é detalhada na figura 17.

Figura 17 – Teoria da Agência e sua relação com governança do setor público



Fonte: Mendes (2008) *apud* Altounian, Souza e Lapa (2020, p. 265).

Nos capítulos posteriores, iremos aprofundar nossos conhecimentos sobre governança, trazendo informações sobre princípios, objetivos e principais modelos.

Estudo de caso

Lojas Americanas e o aprimoramento da Governança Corporativa

Um caso como o noticiado das Americanas acende um grande alerta e deve servir como aprendizado em diferentes áreas e perspectivas, em especial, na governança corporativa.

Fraudes, ou como foi chamado pela companhia “inconsistências” contábeis, ainda mais volumosas dessa forma não é um assunto trivial e não pode ser tratado com explicações simplificadas.

No outro dia do anúncio do fato relevante, recebi, em um grupo de *whatsapp*, uma mensagem de um auditor chamando o Presidente da Americanas de “sujeito leigo em contabilidade”, colocando em dúvida o fato divulgado. É um tanto engraçado, porque o auditor está implicado em um problema claro de conflito de agência e por isso se “jogou”, se “antecipou”, e de cara se pronunciou. Ele achou por bem

defender a auditoria envolvida, na qual atuou por muitos anos, antes de qualquer informação adicional.

Vou chamar, por enquanto, de falha. Uma falha que passou “batido” por tanto tempo e que deve ter muitos envolvidos, sejam eles causadores ou vítimas. O maior prejuízo é da própria companhia e seus acionistas. Chega a ser engraçado e curioso perceber que os acionistas foram beneficiados pelos resultados informados a maior, enganados, e agora terão suas responsabilidades examinadas, assim como serão chamados no aporte de capital que será tão necessário para dar um fôlego à companhia, que está à beira da falência.

É uma falha sistêmica e por isso traz tanta importância para a governança. Em auditoria, costuma-se dizer que a falha pode ser humana, por erro, acidente, ou intencional, como desvio ético. Muitas vezes pode até ser difícil examinar e concluir se foi intencional ou não.

A governança, como todo, é o sistema que dirige, monitora e fiscaliza a organização. Cada órgão e agente de governança tem seu papel dentro dessas perspectivas de direção, monitoramento e fiscalização. Conselho fiscal, conselho de administração, auditoria externa e compliance falham, falharam e ainda vão falhar. Enquanto os agentes não entenderem certos conceitos e desafios, estaremos mais longe das soluções. Essas questões são, por si só, de difícil solução porque a governança é conduzida e administrada por pessoas, e não por robôs. Não há sistema perfeito.

É básico na governança corporativa a teoria da agência e o importante conceito de autointeresse, onde principal (acionista) e agente (administrador) possuem interesses próprios e uma certa assimetria de informações. Executivos, gestores e acionistas também, muitas vezes colocam desejos e interesses pessoais a frente dos interesses da empresa. Essas pessoas não pensam na empresa, na marca, nos clientes, nos acionistas, e em toda a comunidade que cerca uma organização. Por isso alguns conceitos são importantes e precisam ser reforçados:

- A governança deve ser trabalhada de forma diligente e preventiva, minimizando conflitos de interesse e consequentes desvios ou desequilíbrios no sistema que possam prejudicar grupos de interesse.
- Governança sem profissionais técnicos e independentes está fadada ao fracasso. As necessidades da empresa em primeiro lugar. Visão de longo prazo e a busca por perpetuidade.
- Conselhos podem ser facilmente enganados, caso não tenham mecanismos eficazes de monitoramento e de fiscalização.
- Sócios atuantes não podem terceirizar e se eximir de problemas de governança e gestão.
- Uma empresa acomodada ou que não enfrenta seus desafios, por mais difíceis que sejam, está, cada vez mais, em uma situação delicada. A concorrência cresce e a velocidade das mudanças e instabilidades também. Não há como dormir em berço esplêndido.
- Uma falha, fraude, ou escândalo pode acabar com uma história centenária. Perda de credibilidade é fatal.
- A Governança precisa ponderar e equilibrar o poder dentro da organização. Poder total, amplo e irrestrito é muito perigoso.
- Auditorias e órgãos de fiscalização, que não têm a capacidade necessária, que não são independentes e que não se posicionam erram e são omissos.
- Os bônus e os incentivos exigem um olhar atento, de lupa. Há um conflito inerente. Muitos gestores são gananciosos e pensam em ganhos a curto prazo, enquanto a companhia e os sócios devem preservar a saúde e a longevidade da empresa.

- Governança não é para “inglês ver”. É real e necessária. A governança precisa ser fortalecida e aprimorada.
“Mãos à obra”!

Fonte: GIRARD, Henrique. Lojas Americanas e o aprimoramento da Governança Corporativa. In: **Reflexão estratégica**. 26 jan. 2023 Disponível em: <<https://www.reflexaoestrategica.com.br/post/lojas-americanas-e-o-aprimoramento-da-governan%C3%A7a-corporativa>> Acesso em: 20 jan. 2024.

A ocorrência do conflito de agência em uma empresa privada pode gerar impactos extremamente negativos podendo culminar, inclusive, com um processo de falência. E, na administração pública, que efeitos poderiam surgir do conflito de agência no setor público?

Síntese do Capítulo



Este capítulo teve por finalidade apresentar os conceitos basilares das Teorias de Sistema e da Agência, de modo a tornar possível o entendimento e a avaliação da estrutura de órgãos e de entidades do setor público segundo a ótica dessas teorias. Na primeira parte do capítulo, foram apresentados os conceitos da Teoria de Sistemas, que define um sistema como sendo um conjunto de partes, componentes, que interagem entre si, de forma ordenada, a fim de atingir um objetivo comum. Segundo essa teoria, o sistema pode ser avaliado por meio de um modelo baseado em parâmetros, quais sejam: entradas (ou *inputs*), que correspondem a tudo aquilo que o sistema precisa para operar adequadamente; componentes que abrangem os procedimentos internos adotados pela organização para a transformação dos elementos de entrada; as saídas (ou *outputs*), que compreendem os resultados que o sistema entrega ao meio externo e a retroalimentação (ou *feedback*), que correspondem a referências para modificar as entradas e/ou o processamento das organizações.

Apresenta-se ainda o enfoque sistêmico ou holismo da Teoria de Sistema que prevê que “o todo não é uma simples soma das partes, e que o próprio sistema só pode ser explicado como uma globalidade”. Esse enfoque é de suma importância para explicar os fenômenos organizacionais de interação com o ambiente de negócios. Na segunda metade do capítulo, passou-se a abordar o conceito de Teoria da Agência, que busca analisar as relações, nas organizações empresariais, em que a propriedade e o controle são designados a pessoas distintas (respectivamente, o principal e o agente), o que pode resultar em conflitos e custos resultantes dessa separação de atribuições.

Explicou-se, ainda, o conceito de relação de agência que compreende o contrato por meio do qual uma ou mais pessoas (o principal) contratam outra pessoa (o agente) para desempenhar alguma tarefa em seu favor, envolvendo

a delegação de autoridade para a tomada de decisão pelo agente; e conflito de agência que ocorre quando os interesses daqueles que têm direitos (principal) não são adequadamente atendidos pelos agentes incumbidos de respeitá-los e atendê-los. Foram detalhadas, ainda, duas situações decorrentes do conflito de agência: os custos de agência que representam as despesas para assegurar que o comportamento do “agente” não prejudique o “principal”, além das perdas residuais decorrentes das decisões efetivas do “agente”, e a assimetria informacional que corresponde aos problemas de comunicação dentro das organizações, com a existência de grupos com acesso a mais informações que outros.

Vimos também que os conceitos de Teoria da Agência são plenamente aplicáveis ao setor público, já que a administração pública pode ser considerada uma grande empresa. Nesse caso, o principal é a sociedade e o agente são todos aqueles que administram a chamada “coisa pública”, também sendo possível identificar a relação de agência e os conflitos de agência.

Conclusivamente, abordou-se a questão da governança corporativa, que encontra suas bases na Teoria da Agência.

Leituras, filmes e sites



Acesse o site do Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC) e confira artigos, cursos e eventos da área de governança corporativa. O endereço é: <https://www.ibgc.org.br/>. Acesso em: 9 jan. 2024.

Assista ao filme *Ponto de mutação*¹⁸ que aborda a Teoria de Sistemas. O filme está disponível no YouTube, no seguinte endereço: https://www.youtube.com/watch?v=Q-c5_xnRsTl. Acesso em: 22 jan. 2024.

¹⁸ Fonte: Albuquerque (2015).

Atividades de avaliação



Pense no órgão público em que você atua ou pretende atuar. Reflita sobre como ele funciona, como está desenhada sua estrutura organizacional, que tipo de serviço público é prestado, dentre outros. Se necessário, acesse o site institucional desse órgão para compreender melhor o seu funcionamento. Avalie com atenção, pois o órgão escolhido será utilizado nos exercícios a seguir.

1. Avalie a instituição escolhida a partir do conceito de sistema. Pense no objetivo dessa instituição, como ela é formada e quais são as normas e leis que as regem. Construa um quadro como o da figura 2.
2. Construa o modelo dessa instituição seguindo os elementos previstos na Teoria de Sistemas. Tente identificar os componentes do sistema, as entradas, as saídas e os feedbacks. Siga o modelo da figura 3.
3. Com base nos conceitos da Teoria da Agência, identifique quem são as pessoas/servidores que representam os papéis de principal e agente na instituição escolhida. Observe os exemplos da figura 6 e do Quadro 2.
4. Agora, avalie quais são os possíveis conflitos de agência que podem surgir na relação principal × agente deste órgão público. Use o Quadro 3 para ajudar nessa avaliação. Como esses conflitos poderiam ser evitados?

Capítulo

3

Modelos de gestão: Burocrático Weberiano, Gerencialismo e Governança Pública

Objetivos

- Analisar os princípios fundamentais do Modelo Burocrático Weberiano, descrevendo suas origens, influências, características essenciais e implementação no contexto brasileiro;
- Explicar as bases conceituais do Gerencialismo, abordando seus princípios, seu surgimento como alternativa à burocracia, adoção no Brasil e foco na eficiência, na eficácia e nos resultados;
- Resumir os fundamentos da Governança Pública, destacando sua origem na governança corporativa, adaptação ao setor público, estruturas e benefícios;
- Comparar os modelos de gestão Burocrático, Gerencialista e de Governança Pública, identificando semelhanças e diferenças entre seus princípios, suas origens, seu foco, sua implementação e seus objetivos.

Introdução

A gestão organizacional é um campo complexo e dinâmico, influenciado por diferentes abordagens ao longo do tempo. Neste capítulo, exploraremos três modelos de gestão: Burocrático Weberiano, Gerencialismo e Governança Pública. Cada modelo representa uma perspectiva única sobre como as organizações devem ser administradas, refletindo mudanças nas práticas de gestão ao longo das décadas.

Os modelos organizacionais na administração pública referem-se às estruturas e aos sistemas que orientam a forma como as organizações governamentais são projetadas e operam. Englobando aspectos como a divisão de trabalho, a coordenação de atividades, a alocação de autoridade e a configuração das relações hierárquicas, é crucial compreender que diferentes modelos organizacionais podem ser adotados com base nas necessidades específicas de cada contexto governamental. No longo prazo, esses modelos têm o potencial de mudar a maneira como as organizações públicas se administram e se relacionam. É importante frisar que as reformas na administração pública, muitas vezes, são impulsionadas por propósitos retóricos superficiais ou têm efeitos limitados, sendo que algumas chegam a fracassar completamente (Secchi, 2009).

Neste capítulo, abordaremos detalhadamente os três modelos de gestão fundamentais na administração pública contemporânea: o Burocrático Weberiano, o Gerencialismo e a Governança Pública. Inicialmente, dedicaremos uma seção para definir, de forma clara e precisa, os princípios fundamentais do Modelo Burocrático Weberiano, destacando sua influência nas organizações públicas. Posteriormente, nos aprofundaremos na discussão das características essenciais do Gerencialismo, examinando seu impacto significativo na administração e promovendo uma compreensão abrangente dessas dinâmicas.

Em seguida, analisaremos em detalhes os princípios da Governança Pública, destacando como esses diferem dos modelos anteriores. Essa seção oferecerá uma visão aprofundada dos princípios que sustentam a Governança Pública e como ela se posiciona em relação aos paradigmas burocrático e gerencialista.

Finalmente, promoveremos uma comparação crítica dos pontos fortes e fracos de cada modelo, proporcionando uma análise aprofundada dos diferentes enfoques de gestão. Esse exame minucioso permitirá uma compreensão mais clara das nuances de cada modelo, contribuindo para uma visão holística da diversidade de abordagens de gestão na administração pública contemporânea.

1. Modelo Burocrático Weberiano

A gestão burocrática clássica, fundamentada nos preceitos da administração do exército prussiano, foi introduzida nas nações europeias mais proeminentes no término do século passado. Nos Estados Unidos, esse modelo foi implementado no início do século atual, enquanto, no Brasil, em 1936, por intermédio da reforma administrativa conduzida por Maurício Nabuco e Luís Simões Lopes. Trata-se da burocracia delineada por Max Weber, pautada no princípio do mérito profissional (Bresser Pereira, 1996).

O Modelo Burocrático, aventado por Max Weber, é caracterizado por uma estrutura hierárquica, regras formais e relevo na racionalidade. Essa abordagem visa acreditar a eficácia e a praticidade na gerência pública.

No contexto brasileiro, a implementação da burocracia teve início na década de 1930, notadamente com a fundação do Departamento Administrativo do Serviço Público (DASP). Esse órgão foi estabelecido como um agente destinado à modernização dos procedimentos administrativos, alinhando-se aos princípios burocráticos preconizados na época. Entretanto, é crucial observar que o processo de modernização do DASP coexistia com vestígios dos modelos patrimonialistas e clientelistas, características marcantes do período monárquico, conforme destacado por Oliveira (2015).

Exemplos reais do modelo burocrático podem ser vistos em órgão públicos que adotam estruturas organizacionais rígidas com divisões claras de responsabilidades e processos formais. As organizações públicas que seguem esse modelo podem ter departamentos especializados que lidam com vários aspectos da administração, incluindo finanças, recursos humanos e planejamento estratégico.

Conforme ressaltado por Secchi (2009), nesse contexto, três características fundamentais do modelo burocrático são identificadas: formalidade, impessoalidade e profissionalismo. Esses elementos fundamentais delineiam a natureza e o funcionamento da burocracia, proporcionando uma compreensão mais aprofundada das bases que sustentam a administração pública sob a perspectiva do Modelo Burocrático Weberiano.

Secchi (2009) esclarece que a formalidade atribui deveres e responsabilidades aos membros da organização, estabelecendo a configuração e a legitimidade de uma hierarquia administrativa. Isso se reflete na elaboração de documentações escritas para os procedimentos administrativos, na formalização dos processos decisórios e na condução das comunicações internas e externas. As atribuições dos colaboradores são definidas de maneira formal, visando assegurar a continuidade das operações e padronização dos serviços prestados, com o intuito de minimizar ao máximo a discricionariedade individual na execução das rotinas.

Imagine um setor de concessão de licenças ambientais, em que cada membro, desde os analistas até os gestores, tem tarefas claramente definidas. A formalização se traduz em regras internas para orientar decisões e em comunicações padronizadas, promovendo clareza e eficiência. Isso ajuda a manter operações contínuas, serviços uniformes e a reduzir a subjetividade nas rotinas diárias. Essa abordagem busca equidade e eficácia na gestão pública, contribuindo para um ambiente de trabalho transparente e organizado.

A impessoalidade em organizações significa que as relações entre os membros e com o ambiente externo são baseadas em funções e autoridades claras. O líder de um setor toma decisões e as comunica formalmente, representando oficialmente a organização. Além disso, as posições hierárquicas pertencem à organização, não às pessoas que as ocupam, evitando a apropriação individual de poder e de benefícios (Secchi, 2009).

Para ilustrar o princípio da impessoalidade, tomemos como exemplo o departamento de um órgão público, no qual o gestor toma decisões relevantes em nome da instituição. Caso ele deixe o cargo, a posição não está vinculada a sua pessoa, mas, sim, à estrutura organizacional. Outro profissional assume a função, assegurando a continuidade e a coerência. Esse cenário evidencia

como a impessoalidade contribui para a manutenção da estabilidade e da eficiência no ambiente organizacional.

No contexto do profissionalismo, Secchi (2009) destaca a estreita relação com o valor positivo atribuído ao mérito como critério de justiça e distinção. Nesse contexto, as atribuições de funções recaem sobre indivíduos que alcançam uma posição por meio de uma competição justa, na qual os candidatos devem demonstrar suas melhores habilidades técnicas e seus conhecimentos.

Em uma entidade pública, a atuação profissional se traduz na seleção imparcial dos candidatos mais qualificados. Tomemos como exemplo a busca por um analista administrativo pela prefeitura. Nesse contexto, seriam estabelecidos critérios objetivos, tais como as habilidades técnicas indispensáveis. Os candidatos participariam de um processo justo, por meio de concurso público, sendo a seleção realizada com base no mérito, assegurando, assim, uma gestão eficiente e ética.

O paradigma burocrático weberiano estabeleceu um notável padrão de especialização entre os colaboradores das organizações. Um elemento crucial desse modelo é a clara demarcação entre as fases de planejamento e execução. Fundamentado nos princípios de profissionalismo e na divisão racional do trabalho, a separação entre planejamento e execução concretiza de maneira prática a distinção proposta por Wilson entre a esfera política e a administração pública. Segundo essa perspectiva, a política é encarregada da formulação de objetivos, enquanto a administração pública assume a responsabilidade de traduzir essas decisões em ações tangíveis (Secchi, 2009).

Em resumo, o Modelo Burocrático Weberiano, proposto por Max Weber, busca eficiência na administração pública através da ênfase na racionalidade, hierarquia, especialização e divisão do trabalho. Esses princípios delineiam uma estrutura organizacional clara, em que as tarefas são bem definidas, as decisões são formalmente comunicadas, e as relações são baseadas em funções, evitando a apropriação individual de poder. A seleção de pessoal é orientada pelo mérito, promovendo competição justa e valorizando habilidades técnicas. A clara demarcação entre as fases de planejamento e execução contribui para a eficácia e racionalidade na gestão pública, estabelecendo um padrão para organizações em busca de clareza, estabilidade e eficiência.

2. Gerencialismo

O gerencialismo surge como resposta à rigidez burocrática, enfatizando a importância da eficiência na obtenção de resultados. Denominado Administração Pública Gerencial (APG), esse modelo preconiza a flexibilidade e a inovação na gestão, concentrando-se na realização de metas e de objetivos organizacionais.

Na década de 1970, durante a crise do Estado, ocorre um declínio do modelo burocrático. Os anos subsequentes destacam o modelo gerencial como a principal alternativa. Essa abordagem surge para superar as disfunções identificadas no modelo burocrático (Santos, 2018). Bresser Pereira (1996) destaca que a adoção do modelo gerencial não se restringe à necessidade de diferenciação de estruturas e à crescente complexidade dos problemas, mas também resulta da busca por legitimação da burocracia diante das demandas sociais.

Santos (2018) esclarece que a administração gerencial não pode ser completamente dissociada da burocracia, mantendo várias características essenciais, como meritocracia, processo de admissão de pessoal e avaliação de desempenho. O mais apropriado seria considerar a administração gerencial como uma evolução da burocracia.

A compreensão apresentada encontra respaldo nas palavras de Oliveira (2015), que sustenta que a abordagem gerencial na administração pública não deve ser interpretada como uma ruptura com os princípios burocráticos, mas, sim, como um suporte a eles. A introdução de um modelo gerencial resulta na flexibilização da gestão pública brasileira, promovendo um desempenho aprimorado. Nesse contexto, prevalece o compromisso com o interesse público, e o cidadão é reconhecido como contribuinte de impostos e cliente dos serviços oferecidos.

Assim, a abordagem gerencial da administração pública, conhecida como Nova Gestão Pública (*New Public Management*), constitui um paradigma normativo pós-burocrático que orienta a organização e o gerenciamento do setor público. Esse modelo tem como princípios fundamentais a busca pela eficiência, eficácia e competitividade nas operações governamentais (Secchi, 2009).

Conforme observado por Matias-Pereira (2010), a administração pública brasileira, ao adotar esse modelo, buscou priorizar setores específicos. Estes incluem o aprimoramento da capacitação de sua burocracia, a garantia eficaz de contratos e o funcionamento eficiente dos mercados. Além disso, destaca-se a ênfase na autonomia e a capacidade gerencial do gestor público. Um aspecto crucial desse enfoque é assegurar que o cidadão-cliente tenha acesso aos melhores serviços públicos, cuja qualidade está sujeita ao controle pela sociedade.

Para concretizar esses objetivos, tornou-se imperativa a implementação de ajustes nas organizações públicas do país, visando tornar a administração pública mais profissional, com carreiras sólidas e valorizadas. Isso envolve a descentralização administrativa, a adoção de indicadores de desempenho para as organizações públicas, entre outras medidas dire-

cionadas à melhoria do desempenho e da qualidade dos serviços públicos (Matias-Pereira, 2010).

Nessa perspectiva, o gerencialismo representa a abordagem de administração orientada para resultados, focada nas necessidades do cidadão/usuário. A primeira tentativa de implementar, no Brasil, uma administração pública gerencial ocorreu em 1967, durante o Governo Castelo Branco, por meio do Decreto-lei n. 200, que promoveu a descentralização da administração pública brasileira, transferindo as atividades de produção de bens e serviços para autarquias, fundações, empresas públicas e sociedades de economia mista. Além disso, instituiu princípios como a racionalidade administrativa, o planejamento, o orçamento, a descentralização e o controle de resultados (Nascimento, 2021).

São características da administração pública gerencial (Nascimento, 2021, p. 38):

- ser voltada para o cidadão;
- ser orientada para obtenção de resultados;
- presumir que políticos e funcionários públicos sejam merecedores de grau limitado de confiança;
- como estratégia, servir da descentralização e do incentivo à criatividade e à inovação;
- utilizar o contrato de gestão como instrumento de controle dos gestores de recursos públicos.

Nota-se, portanto, que a incorporação do modelo gerencial inicialmente adotado pelo setor privado como padrão de gestão, visando a obtenção de lucros por meio da eficiência, eficácia e racionalidade empresarial/privada, ao ser aplicado no âmbito público, direciona-se para a consecução de diversos objetivos. Isso inclui a busca pela eficiência, eficácia e efetividade nos ajustes das contas públicas e finanças, o aprimoramento do desempenho e uma maior efetividade das organizações públicas. Destaca-se, sobretudo, a elaboração, implementação e avaliação das políticas públicas (Matias-Pereira, 2010).

3. Governança Pública

A evolução da governança tem suas raízes quando as organizações transcenderam a gestão direta por parte de seus proprietários, tais como os detentores do capital, passando a ser administradas por terceiros a quem foi confiada a autoridade e o poder para gerir os recursos sob sua propriedade. Em muitas instâncias, surge uma divergência de interesses entre os proprietários e os administradores, resultante do desequilíbrio de informações, poder e autoridade. Esse desequilíbrio, por sua vez, cria um potencial conflito de

interesses entre ambas as partes, à medida que cada uma busca maximizar seus próprios benefícios (Brasil, 2013).

O Quadro 4, a seguir, sintetiza a evolução da governança ao longo do tempo, destacando marcos significativos e a expansão global desse conceito.

Quadro 4

Evolução da Governança ao longo do tempo		
Período	Marco	Desenvolvimento
Década de 1930	Regulação Estatal e Início do Conceito de Governança	Berle e Means (1932) destacam o papel do Estado na regulação de organizações privadas. A US <i>Securities and Exchange Commission</i> (SEC) (1934) é criada nos EUA para proteger investidores e garantir a eficiência dos mercados.
Década de 1990	Crises Financeiras e Códigos de Melhores Práticas	O Banco da Inglaterra cria o Cadbury Report em resposta a crises financeiras. Em 1992, o <i>Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission</i> (COSO) publica o <i>Internal control - integrated framework</i> . Em 2002, após escândalos contábeis, a Lei Sarbanes-Oxley é implementada nos EUA. O <i>European Corporate Governance Institute</i> (ECGI) é fundado para promover a governança.
Anos 2000 e seguintes	Expansão Global e Ênfase em Governança	Vários países adotam preocupações com a governança. O COSO publica o <i>Enterprise risk management - integrated framework</i> (2004). O G8, Banco Mundial, Fundo Monetário Internacional (FMI) e Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) dedicam-se à promoção da governança global (ECGI, 2013).
Brasil (Anos 2000 e após)	Crescente Interesse e Iniciativas de Melhoria	Em 2001, relatórios sobre governança corporativa no Brasil. Lei 10.303/2001 e recomendações da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) em 2002. O Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC) publica versões do Código das melhores práticas de governança corporativa (2004 e 2009), focado em transparência, equidade, prestação de contas e responsabilidade corporativa.

Fonte: Elaborado pelo autor (2024).

É relevante ressaltar que, conforme preconizado pelo Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC), embora o Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa tenha sido concebido inicialmente com ênfase em organizações empresariais, o termo *organizações* foi empregado ao longo do documento com a intenção de conferir-lhe abrangência e adaptabilidade a diversas formas de entidades. Dessa maneira, torna-se aplicável não apenas a empresas, mas também a entidades do Terceiro Setor, cooperativas, empresas estatais, fundações e órgãos governamentais, entre outras instituições. Essa abordagem visa assegurar uma aplicação ampla e eficaz das diretrizes propostas, considerando a diversidade de organizações que compõem o cenário corporativo e institucional (Brasil, 2013).

Com o propósito de esclarecer conceitos diretamente relacionados à temática da governança, é crucial destacar que o conceito de governança difere do conceito de gestão.

Segundo Altounian, Souza e Lapa (2017), a governança abrange todas as possibilidades e os mecanismos que ajudam as partes do negócio na avaliação de condições e de opções, direcionando planos e objetivos para atingir metas específicas. Por outro lado, a gestão envolve a utilização criteriosa de recursos para alcançar objetivos, executando as direções predefinidas pela organização. Em resumo, governança foca em direção, monitoramento e alinhamento de planos, enquanto gestão trata da utilização eficiente de recursos para atingir metas.

Brasil (2013) esclarece que a gestão é uma faceta inerente e integrada aos processos organizacionais. Sua incumbência abrange o planejamento, a execução, o controle, a ação, e, por fim, o manejo dos recursos e dos poderes alocados aos órgãos e às entidades para alcançar seus objetivos. Por outro lado, a governança desempenha o papel de prover direcionamento, monitorar, supervisionar e avaliar a atuação da gestão. O foco está na busca pela satisfação das necessidades e das expectativas dos cidadãos e das demais partes interessadas.

De acordo com o Banco Mundial, a diferença entre governança e gestão reside na natureza e escopo de suas responsabilidades no contexto organizacional. Governança refere-se ao estabelecimento e à manutenção de estruturas, processos e tradições organizacionais que orientam as decisões de alto nível, liderança e controle das funções essenciais de uma entidade.

É o "quadro de responsabilidade" que norteia a organização em direção à realização eficaz e transparente de suas metas, sendo direcionada para o "fazer a coisa certa". A governança representa o compromisso ético e eficaz perante usuários, partes interessadas e a comunidade em geral, contribuindo, assim, para a implementação ética e eficaz das principais funções organizacionais e (World Bank, 2007).

Dessa forma, Brasil (2013) destaca que a governança está intrinsecamente vinculada a processos que envolvem comunicação, análise e avaliação, liderança, tomada de decisões e direcionamento, bem como controle, monitoramento e prestação de contas.

O relatório do Banco Mundial de 2007, por sua vez, esclarece que a gestão se concentra nas operações diárias das ações planejadas. Esse processo envolve a execução prática das estratégias, políticas, processos e procedimentos estabelecidos pelo órgão governante. Enquanto a governança fornece o direcionamento estratégico, a gestão está intrinsecamente relacio-

nada ao “fazer as coisas do jeito certo”. Ela diz respeito à alocação eficiente de recursos, supervisão de processos e tomada de decisões no âmbito cotidiano, buscando assegurar a conformidade com as diretrizes previamente estabelecidas (World Bank, 2007).

No âmbito da governança corporativa no setor público, é imperativo que os gestores demonstrem competência e adotem uma conduta ética em relação à transparência, à prestação de contas e à responsabilização (*accountability*) (Matias-Pereira, 2010). Esse enfoque assegura a eficiência e a legitimidade das ações governamentais, fortalecendo a confiança dos cidadãos no processo administrativo.

Segundo Brasil (2013), a governança no setor público abrange fundamentalmente os mecanismos de liderança, estratégia e controle implementados para avaliar, orientar e supervisionar a gestão, visando à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade.

Altounian, Souza e Lapa (2017) destacam que a governança na administração pública abrange um conjunto de mecanismos cujo propósito é avaliar, direcionar e monitorar as ações do gestor público. Essa abordagem visa assegurar a prestação de serviços públicos de elevada qualidade e que estejam alinhados aos interesses da sociedade.

Analisando a compilação realizada pela *International Federation of Accountants* (IFAC) em 2013, referente à implementação de boas práticas de governança no cenário público, torna-se evidente a presença de benefícios significativos, conforme detalhado a seguir:

- a) Assegurar a entrega de benefícios econômicos, sociais e ambientais aos cidadãos;
- b) Garantir que a organização seja percebida como responsável perante os cidadãos;
- c) Manter clareza sobre os produtos e os serviços efetivamente prestados aos cidadãos e aos usuários, concentrando-se nesse propósito;
- d) Ser transparente, mantendo a sociedade informada sobre decisões tomadas e os riscos envolvidos;
- e) Possuir e utilizar informações de qualidade, juntamente com mecanismos robustos de apoio à tomada de decisões;
- f) Dialogar com a sociedade e prestar contas a ela;
- g) Garantir a qualidade e a efetividade dos serviços oferecidos aos cidadãos;
- h) Promover o desenvolvimento contínuo da liderança e dos colaboradores;
- i) Definir, de maneira clara, processos, papéis, responsabilidades, limites de poder e autoridade;

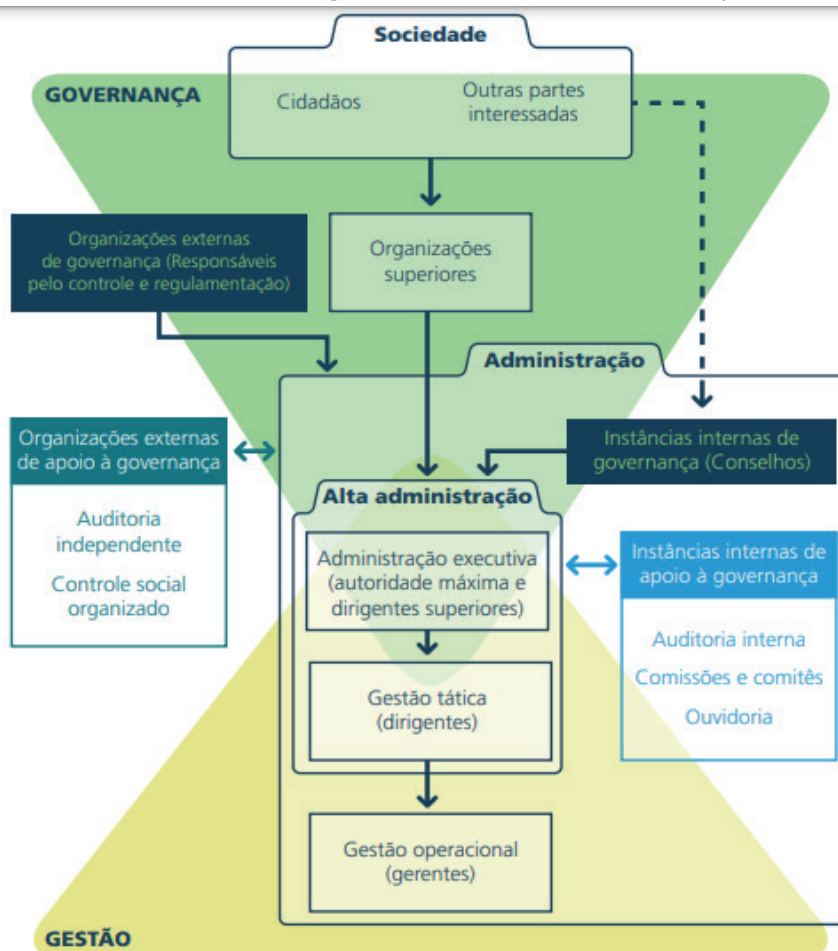
- j) Institucionalizar estruturas adequadas de governança;
- k) Selecionar a liderança com base em aspectos como conhecimento, habilidades e atitudes (competências individuais);
- l) Avaliar o desempenho e a conformidade da organização e da liderança, mantendo equilíbrio apropriado entre eles;
- m) Assegurar a existência de um sistema efetivo de gestão de riscos;
- n) Utilizar controles internos para manter os riscos em níveis adequados e aceitáveis;
- o) Controlar as finanças de maneira atenta, robusta e responsável e
- p) Fornecer aos cidadãos dados e informações de qualidade, ou seja, confiáveis, tempestivos, relevantes e compreensíveis.

Brasil (2013) acrescenta que a governança no setor público pode ser analisada por quatro perspectivas: (a) sociedade e Estado; (b) entes federativos, esferas de poder e políticas públicas; (c) órgãos e entidades e (d) atividades intraorganizacionais. Na primeira, são definidas as regras para a atuação de agentes públicos e privados, seguindo a Constituição e estabelecendo as bases para a administração do Estado. A segunda foca em políticas públicas e em relações entre estruturas, abrangendo diversas esferas e níveis de governo. A terceira garante que órgãos e entidades desempenhem bem seus papéis, contribuindo para a eficácia geral do sistema. Por último, a quarta busca reduzir riscos, otimizar resultados e agregar valor às organizações.

No que concerne à organização da governança no âmbito do setor público, conforme destacado por Brasil (2013), observa-se a participação de distintos grupos que colaboram para assegurar uma gestão eficiente. Nesse contexto, são estabelecidas estruturas de governança tanto externas quanto internas aos órgãos e às entidades públicas.

O modelo de governança em órgãos e entidades da administração pública pode ser representado de maneira geral, conforme ilustrado na Figura 18.

Figura 18 - Sistema de Governança em órgãos e entidades da administração pública.



Fonte: Brasil (2013)

No tocante à Figura 18, Brasil (2013), esclarece:

- As **organizações externas de governança** desempenham papel crucial na fiscalização e regulação de organizações públicas. Elas são autônomas e independentes, não vinculadas exclusivamente a uma organização específica.
- As **organizações externas de apoio à governança** são responsáveis por avaliações, auditorias e monitoramentos independentes. Quando identificam problemas, comunicam às instâncias superiores de governança.
- As **instâncias internas de governança** definem/avaliam estratégias e políticas, monitorando conformidade e desempenho. Apesar de fazerem parte da organização, não se subordinam à autoridade máxima. Conselhos são exemplos, assegurando que estratégias e políticas atendam ao interesse público.

- As **instâncias internas de apoio à governança** facilitam comunicação entre partes interessadas internas/externas e conduzem auditorias internas, comunicando disfunções à alta administração.

Além disso, existem estruturas responsáveis pela administração executiva, pela gestão tática e operacional. Administração executiva avalia, direciona e monitora internamente, gestão tática coordena operações específicas, e a gestão operacional executa processos produtivos. Juntas, as duas primeiras formam a alta administração (Brasil, 2013).

Após a contextualização dos três modelos de gestão, torna-se evidente a densidade do conteúdo teórico dedicado à explicação de cada um deles. Diante desse cenário, surge a necessidade vital de identificar as diferenças entre esses modelos, o que pode ser um tanto complexo devido ao contexto de separação entre as definições apresentadas. A inquietação em questão foi também identificada e enfatizada por Secchi (2009), que observou que a descrição fragmentada dos modelos organizacionais tende a obscurecer os elementos fundamentais de continuidade e descontinuidade. Adicionalmente, a apresentação isolada desses modelos, segmentada em “caixinhas”, pode propiciar interpretações equivocadas acerca das fronteiras entre eles, sublinhando a complexidade intrínseca a essa tarefa.

Nesse contexto, é imprescindível consolidar essas diferenças, ao mesmo tempo em que exploramos as possíveis semelhanças entre os diversos modelos de gestão. O intuito é sintetizar o referencial teórico estudado, proporcionando uma visão clara e abrangente das principais características observadas em ambos os modelos. Essa consolidação não apenas facilitará a compreensão das nuances entre os modelos, mas também contribuirá para uma análise mais aprofundada, permitindo uma apreciação mais holística e informada da gestão organizacional.

Apresenta-se, a seguir, o Quadro 5, evidenciando as principais distinções e similaridades entre os modelos weberianos de gestão burocrática, o gerencialismo e a governança pública.

Quadro 5

Comparativo entre os modelos de gestão			
Características	Burocrático Weberiano	Gerencialismo	Governança Pública
Origens e Influências	Modelo proposto por Max Weber, inspirado na administração do exército prussiano, implementado no século passado na Europa, EUA e Brasil.	Surgiu como resposta à rigidez burocrática na década de 1970, buscando flexibilidade, eficiência e inovação. Evolui da burocracia, mantendo alguns de seus princípios.	Originou-se da necessidade de separar a gestão direta dos proprietários da administração, destacando-se na governança corporativa, mas adaptado para o setor público.

continuação Quadro 5

Comparativo entre os modelos de gestão			
Características	Burocrático Weberiano	Gerencialismo	Governança Pública
Princípios Fundamentais	Racionalidade, hierarquia, especialização, divisão do trabalho, formalidade, impessoalidade e profissionalismo.	Busca pela eficiência, eficácia e competitividade, flexibilidade na gestão, descentralização, foco em resultados e contratos de gestão.	Direcionamento estratégico, monitoramento, supervisão, avaliação da gestão, transparência, prestação de contas e responsabilização.
Implementação no Brasil	Início na década de 1930, notadamente com o DASP, alinhado aos princípios burocráticos. Coexistência com vestígios de modelos patrimonialistas e clientelistas.	Adoção em 1967 durante o Governo Castelo Branco, com o Decreto-lei n. 200. Evoluiu para a Nova Gestão Pública. Busca aprimorar o desempenho e a qualidade dos serviços públicos.	Adaptação de princípios de governança corporativa, enfatizando liderança, estratégia, controle e avaliação da gestão. Abrange diversas esferas e níveis de governo.
Foco na Sociedade	Busca eficiência e praticidade na administração pública. Enfatiza mérito profissional e objetividade nas ações.	Orientado para resultados e necessidades do cidadão/usuário. Adoção de práticas empresariais no setor público.	Assegurar benefícios econômicos, sociais e ambientais aos cidadãos. Transparência, diálogo com a sociedade e prestação de contas.
Mecanismos de Controle	Hierarquia, regras formais, formalização dos processos decisórios, seleção por mérito, divisão racional do trabalho.	Contratos de gestão, descentralização administrativa, indicadores de desempenho, autonomia e capacidade gerencial.	Estruturas de governança externas e internas, conselhos, auditorias independentes, avaliação de conformidade e desempenho.
Abordagem para Seleção de Pessoal	Mérito profissional, competição justa, seleção imparcial dos candidatos mais qualificados.	Ênfase na competência e habilidades técnicas.	Competência e conduta ética. Liderança baseada em conhecimento, habilidades e atitudes.
Objetivo Principal	Eficiência e praticidade na gestão pública.	Alcançar metas organizacionais com eficiência.	Assegurar a eficácia e transparência na condução de políticas públicas e prestação de serviços de interesse da sociedade.

Fonte: Elaborado pelo autor (2024).

As atribuições inerentes aos modelos de gestão destacadas no Quadro 5 oferecem uma visão elucidativa sobre como cada modelo expressa uma abordagem singular quanto à administração de organizações públicas. Tal análise propicia uma compreensão mais nítida das sutilezas e disparidades existentes entre esses modelos.

Ademais, ao contemplar o vasto referencial teórico discutido nesta análise, torna-se possível identificar traços convergentes nos três modelos de gestão que foram objeto de debate. As características a seguir evidenciam essas convergências.

- **Ênfase na Eficiência e Eficácia:** todos os modelos compartilham a preocupação com a eficiência e eficácia na gestão pública. O objetivo é otimizar os recursos disponíveis para alcançar os objetivos organizacionais de forma eficiente, atendendo às demandas da sociedade.
- **Transparência e Prestação de Contas:** a transparência é uma característica presente nos três modelos, em que há a necessidade de informar e prestar contas sobre as ações e decisões tomadas. Isso contribui para a legitimidade das organizações perante os cidadãos e as demais partes interessadas.
- **Busca por Resultados e Metas:** os modelos compartilham a ênfase na definição e busca de resultados mensuráveis. Reflete a preocupação em atingir metas e objetivos estabelecidos, alinhados às expectativas da sociedade e aos propósitos da organização.
- **Profissionalismo e Meritocracia:** a busca por profissionalismo e a valorização do mérito são aspectos presentes nos três modelos. Reconhecem a importância de selecionar e promover profissionais com base em critérios objetivos, visando garantir a qualidade na administração pública.
- **Adoção de Princípios e Normas:** cada modelo, à sua maneira, promove a adoção de princípios, normas e procedimentos formais. Isso contribui para a padronização, clareza e consistência nas operações organizacionais, garantindo a conformidade com padrões estabelecidos.
- **Controle e Monitoramento:** a necessidade de controle e de monitoramento das atividades organizacionais é uma característica comum. Evidencia-se pela presença de mecanismos de fiscalização, auditorias e avaliações, tanto internas quanto externas, visando garantir a conformidade e a qualidade na gestão.
- **Orientação para o Interesse Público:** todos os modelos têm como premissa básica a orientação para o interesse público. Reconhecem que as organizações públicas existem para servir à sociedade, atendendo às necessidades e às expectativas dos cidadãos.

É relevante ressaltar que, embora compartilhem algumas características, cada modelo também possui particularidades distintas em termos de abordagem, estrutura organizacional e princípios fundamentais. A compreensão dessas características comuns e das nuances específicas de cada modelo contribui para uma análise mais abrangente e crítica dos diferentes enfoques de gestão na administração pública contemporânea.

Síntese do Capítulo



A análise dos modelos de gestão Burocrático Weberiano, Gerencialismo e Governança Pública, realizada ao longo deste capítulo, permitiu elucidar princípios, características e fundamentos que orientam cada um desses paradigmas.

O modelo burocrático weberiano, baseado na administração racional e na divisão do trabalho, busca a eficiência e o profissionalismo na gestão pública. Já o gerencialismo, inspirado em práticas empresariais, enfatiza a obtenção de resultados, descentralização e autonomia gerencial. Por fim, a governança pública, adaptada da governança corporativa, foca no direcionamento estratégico, na prestação de contas e na transparência.

Apesar das diferenças, identificaram-se também pontos convergentes entre os modelos, como a busca pela eficiência e pela eficácia, o controle e o monitoramento das ações e a orientação para o interesse público.

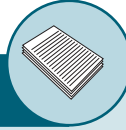
Essa análise comparativa permitiu elucidar os princípios e as práticas que orientam a gestão pública contemporânea, fornecendo uma visão abrangente sobre os paradigmas adotados. Ao compreender essas bases conceituais, torna-se possível avaliar e aprimorar os modelos de gestão, visando a uma administração pública mais eficiente, ética e orientada para o atendimento das demandas da sociedade.

Atividades de avaliação



1. Aponte as principais características do modelo Burocrático Weberiano.
2. Explique como a hierarquia é estabelecida dentro das organizações burocráticas.
3. Defina as principais características do Gerencialismo.
4. Discuta como o Gerencialismo difere do modelo Burocrático Weberiano em termos de abordagem e de valores.
5. Aponte duas diferenças cruciais entre os conceitos de governança e de gestão no setor público.
6. Compare a Governança Pública com os modelos anteriores, destacando suas diferenças cruciais.

Textos Complementares



A Ética Protestante e o Espírito do Capitalismo - Max Weber

A Mente Enxuta nas Empresas - James P. Womack e Daniel T. Jones

Good Governance: Concept and Applications - International Monetary Fund (IMF)

Leituras, filmes e sites



Leitura

A Era da Incerteza - John Kenneth Galbraith

Gestão Pública Contemporânea - Luiz Carlos Bresser-Pereira

O Espírito das Leis – Montesquieu

Filmes

A Caixa de Pandora (1929) - Direção: Georg Wilhelm Pabst

O Homem que Mudou o Jogo (2011) - Direção: Bennett Miller

Erin Brockovich - Uma Mulher de Talento (2000) - Direção: Steven Soderbergh

Capítulo

4

A International Framework: good governance in the public sector (IFAC) I

Objetivos

- Delinear a evolução dos estudos sobre governança no setor público;
- Apresentar a configuração da estrutura conceitual de Governança Pública segundo *International Federation of Accountants* (IFAC) e *Chartered Institute of Public Finance and Accountancy* (CIPFA);
- Descrever a configuração do Referencial Básico de Governança Pública segundo Tribunal de Contas da União (TCU).

Introdução

A governança, inicialmente disseminada no setor privado, foi trazida ao setor público em decorrência do gerencialismo, modelo de gestão que tem como uma de suas vertentes trazer práticas da iniciativa privada para a administração pública.

Pode se entender que a governança se refere aos mecanismos criados para garantir os resultados desejados pelas partes **interessadas**¹⁹ sejam atingidos, sempre tendo em vista a perspectiva do interesse público (IFAC, 2014). A governança também compreende práticas que permitam as partes interessadas de uma entidade pública avaliar as demandas, direcionar sua atuação e monitorar o alcance de seus objetivos, aumentando a probabilidade de entregas bons resultados para a sociedade (Brasil, 2020).

Tendo tais definições como premissas, este capítulo trata de explorar os estudos que foram desenvolvidos ao longo do tempo sobre boas práticas de governança, enfatizando um marco internacional sobre o tema, que é a estrutura **conceitual**²⁰ proposta por *International Federation of Accountants* (IFAC) e *Chartered Institute of Public Finance and Accountancy* (CIPFA) em 2014, e um marco nacional, que é o Referencial Básico de Governança Pública proposto pelo Tribunal de Contas da União (TCU).

1. Governança no setor público

Na busca pela boa governança no setor público, é essencial a elaboração de diretrizes que auxiliem a administração a implantar esses conceitos, visando atender às demandas da sociedade.

¹⁹ Para conhecer sobre partes interessadas ou stakeholders, leia mais em <https://www.suno.com.br/artigos/stakeholder/>. Para ver uma aplicação do conceito na administração pública, consulte <https://www.transparencia.serpro.gov.br/governanca/governanca-corporativa/modelo-de-governanca/arquitetura-de-governanca/partes-interessadas>.

²⁰ Foi utilizado o termo “estrutura conceitual” como tradução de framework.

Ao longo do tempo, vários estudos foram realizados no mundo para estabelecer as boas práticas de governança no setor público. O Quadro 6 resume essa evolução.

Quadro 6

Evolução da governança no mundo		
Criação	Ano	Dispositivo/Função
Estados Unidos	1934	US Securities and Exchange Commission - Organização responsável por proteger investidores; garantir a justiça, a ordem e a eficiência dos mercados e facilitar a formação de capital.
Inglaterra	Início da década de 90	Código das Melhores Práticas de Governança corporativa.
International Federation of Accountants – IFAC	2001	Estudo nº 13- Boa governança no setor público
Estados Unidos	2002	Lei Sarbanes-Oxley – com o intuito de melhorar os controles para garantir a fidedignidade das informações constantes dos relatórios financeiros.
Australian National Audit Office – ANAO	2003	Guia de melhores práticas para a governança no setor público
Estados Unidos - Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – COSO	2004	Enterprise risk management - integrated framework - ainda considerado uma referência em relação ao tema de Gestão de Riscos.
The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy – CIPFA e pelo Office for Public Management Ltd – OPM	2004	Good Governance Standard for Public Service Organizations - Guia de padrões de boa governança para serviços públicos, cujos seis princípios alinham-se aos já apresentados, com ênfase na eficiência e na eficácia.
International Federation of Accountants – IFAC e Chartered Institute of Public Finance and Accountancy – CIPFA	2014	International Framework: Good Governance in the Public Sector - incentivar uma melhor prestação de serviços aos cidadãos, acompanhada de uma responsabilização efetiva (accountability), estabelecendo uma referência para os aspectos da boa governança no setor público.

Fonte: Sobreira e Rodrigues Júnior (2019)

Entre os dispositivos mencionados, destaca-se o *Framework* de 2014, por ser o marco mundial mais recente sobre estudos de governança pública. Suas práticas estão subdivididas em sete princípios, visando sistematizar a busca pela boa governança. O texto a seguir foi adaptado do aludido *framework* por Sobreira e Rodrigues Júnior (2017) com a inclusão de resultados de pesquisas sobre o assunto²¹.

²¹ Para refletir: Quais as vantagens que você pode destacar da adoção das práticas de governança, originárias da iniciativa privada, na administração pública?

2. Framework IFAC sobre Governança Corporativa

Em 2014, a IFAC publicou um *Framework*, com o objetivo de incentivar uma melhor prestação de serviços e uma melhor *accountability*, estabelecendo uma referência para os aspectos da boa governança no setor público.

O *Framework* possui algumas características que precisam ser alcançadas pelo corpo de governo, como o compromisso forte com integridade, valores éticos e cumprimento das Leis (A) e o compromisso com a acessibilidade e o relacionamento abrangente com as partes interessadas (B).

Além desses requisitos, existem ainda outros princípios elencados pelo estudo: definir resultados em termos de benefícios econômicos, sociais e ambientais sustentáveis (C), determinar as intervenções necessárias para aperfeiçoar a consecução dos resultados pretendidos (D), desenvolver a capacidade da entidade e o potencial dos líderes e indivíduos que a compõem (E), gerir os riscos e o desempenho por meio de controle interno robusto e forte gestão das finanças públicas (F) e implantar boas práticas de transparência e relatórios para entregar uma prestação de contas efetiva (G). A seguir, cada um desses princípios será trabalhado.

A. Integridade e ética

Nesse princípio, é ressaltado que a entidade precisa administrar corretamente seus recursos, de modo que, através da captação de tributos, possa prestar serviços de qualidade para os cidadãos, baseando-se no respeito às leis e às normas. Isso torna essencial que cada entidade possa demonstrar a adequação de todas as suas ações à legislação e possuir mecanismos suficientes para encorajar e reforçar a adesão a valores éticos e respeitar o estado de direito. Assim, os elementos-chave desses princípios são:

- A1. Comportar-se com integridade;
- A2. Demonstrar forte compromisso com os valores éticos e
- A3. Respeitar a legislação.

Acerca desse tema, cabe ser mencionado o estudo realizado por Nascimento, Lacerda e Souza (2018), que teve como objetivo identificar o conhecimento dos servidores técnico-administrativos da Universidade Federal de Campina Grande em relação ao tema Ética no Serviço Público. Os resultados da pesquisa apontaram que parte dos servidores absorveu os conceitos de ética; todos acreditam que é possível uma administração pública com ética e transparência, porém muitos não demonstram se aprofundarem no tema de acordo com o ideal. Ao avaliar as práticas de governança pública incorporadas pelas Secretarias de Administração das prefeituras municipais do estado do Rio Grande do Sul, Silveira e Goularte (2016) identificaram a incorporação de ações e de

procedimentos mínimos necessários, todavia destacaram que ainda há muito para evoluir e atingir os padrões de conduta esperados pela IFAC.

B. Acessibilidade e envolvimento dos stakeholders

Nesse ponto, aborda-se a importância da abertura das entidades à participação do público, uma vez que suas atividades são realizadas em função destes. O princípio destaca ainda que devem ser utilizados canais claros e confiáveis de comunicação e de consulta para se envolver efetivamente com todos os grupos de partes interessadas, como cidadãos individuais e usuários de serviços, bem como partes interessadas institucionais.

Dessa forma, seus elementos-chave são:

B1. Acessibilidade;

B2. Engajamento efetivo junto ao cidadão em geral e aos usuários de seus serviços e

B3. Engajamento abrangente com as demais partes interessadas institucionais.

Menezes (2014) abordou esse tema ao realizar um estudo com o intuito de identificar os fatores críticos para a estruturação de PPPs no Governo Federal e sua conexão com os *stakeholders* de tais PPPs. Além de identificar os *stakeholders*, o trabalho buscou verificar o poder de influência deles. Os resultados observados sinalizam que a maioria dos *stakeholders* influencia e é influenciada pelo processo de estruturação das PPPs citadas no estudo, em que foi evidenciada ainda a mútua dependência entre esses *stakeholders* e o processo de estruturação de PPPs.

Ao avaliar a percepção dos gestores de uma universidade pública sobre esse princípio de governança, Sobreira e Rodrigues Júnior (2017) identificaram um nível de aderência considerado alto (87,62%). Sendo assim, os resultados apontam que há uma preocupação dos gestores com a acessibilidade e o envolvimento das partes interessadas.

C. Desenvolvimento sustentável

O princípio em foco ressalta que as decisões do setor público devem considerar os impactos de seus resultados, que devem ser planejados visando promover a sustentabilidade. Além disso, destaca como primordial a participação de todas as partes interessadas nesse processo, incluindo cidadãos e usuários de serviços, elementos fundamentais para o equilíbrio das demandas concorrentes ao determinar prioridades para os recursos finitos disponíveis.

Nesse contexto, os elementos-chave desse princípio são:

C1. Definição dos impactos pretendidos;

C2. Benefícios econômicos, sociais e ambientais sustentáveis (voltado para limitação das atividades das organizações do setor público no sentido de promover o equilíbrio entre os três aspectos).

No tocante ao Desenvolvimento Sustentável aplicado à esfera pública, Oliveira e Santos (2015) realizaram um estudo buscando compreender como o Estado tem contribuído para o desenvolvimento sustentável a partir de seu poder de compra, mais precisamente, ao se comparar práticas e regulamentações no estado de São Paulo e os da região Sul. Verificou-se que os avanços se limitam a questões ambientais e à dimensão social. Avanços, embora tímidos, fortalecem modelos organizacionais não centrados na maximização do lucro, voltados à inclusão social, à justiça distributiva, ao equilíbrio ambiental e ao bem viver coletivo, prerrogativas dos empreendimentos de economia solidária, empresas sociais e cooperativas populares, que podem ser particularmente alavancadas.

Na percepção dos gestores de uma universidade pública sobre esse princípio de governança, pesquisada por Sobreira e Rodrigues Júnior (2017), observou-se um nível de aderência considerado médio (72,86%). Tais resultados demonstram que as práticas de desenvolvimento sustentável ainda carecem de maior amadurecimento na esfera pública.

D. Alcance de resultados

Considerando que o setor público utiliza uma série de elementos legais e regulamentares para o alcance de seus resultados, esse princípio afirma que determinar a combinação certa de intervenções é uma escolha estratégica de importância crítica que os órgãos governamentais das entidades do setor público devem fazer para garantir que eles alcancem os resultados pretendidos. Para isso, é essencial uma tomada de decisões por meio de mecanismos robustos, permitindo que as metas sejam eficazes e eficientes em seus alcances. E, concomitante a isso, as decisões precisam ser revisadas continuamente para garantir que a realização dos resultados seja otimizada. Assim, os elementos-chave desse princípio são:

- D1. Determinar as intervenções (aperfeiçoar os mecanismos de tomada de decisão);
- D2. Planejar as intervenções;
- D3. Aperfeiçoar o alcance dos resultados pretendidos (efetividade).

Acerca desse tema, Silva e Gonçalves (2011) realizaram um trabalho que discorre sobre alguns modelos adotados na formulação e na implementação do Planejamento Estratégico visando apoiar a gestão de estratégias propostas como deliberadas em instituições públicas. As unidades de análise foram os tribunais de contas dos estados e dos municípios do Brasil.

Os resultados apontam a existência de fortes crenças das equipes quanto à efetividade da prática regular do “Planejamento Estratégico” no sentido de promoverem melhor alinhamento estratégico geral. Concluiu-se também que as instituições pesquisadas ainda estão em fase de aquisição de aprendizagem dessa instrumentalização, principalmente no que tange à execução das ações propostas no planejamento.

Sales *et al.* (2020), ao analisar em as práticas de governança de 48 universidades federais brasileiras, identificaram que, na percepção de seus gestores, todas as unidades pesquisadas buscam avaliar a gestão por meio resultados. Apesar de não haver um detalhamento dessas práticas na pesquisa, percebe-se uma preocupação dos gestores com o alcance de resultados nessas entidades públicas.

E. Capacitação

Para melhor atingir seus resultados, o setor público precisa de mão de obra capacitada para o desenvolvimento eficiente de suas atividades. Assim, tendo em vista que haverá uma necessidade contínua de desenvolver a capacidade da entidade, bem como as habilidades e a experiência da liderança de funcionários individuais, esse princípio busca reforçar a importância de se promover técnicas que busquem aprimorar a qualidade de seus funcionários. Dessa forma, os elementos-chave desse requisito são:

- E1. Desenvolver a capacidade da entidade;
- E2. Desenvolver a liderança da entidade;
- E3. Desenvolver a capacidade dos indivíduos que compõem a entidade.

Ainda nesse escopo, Sá (2016) realizou um trabalho visando demonstrar a importância da capacitação do servidor, priorizando o treinamento como uma das formas de potencializar seu desempenho, objetivando um atendimento de excelência ao cidadão e gerando resultados positivos para a organização. Foram constatadas experiências de sucesso dentro dessa organização, baseadas na capacitação como recurso para a obtenção de um atendimento de excelência.

Na percepção de gestores das universidades públicas federais, pesquisadas por Sales *et al.* (2020), apenas 12,50% das unidades consultadas ofertaram sistematicamente treinamentos para servidores da área administrativa-financeira. Por sua vez, a pesquisa de Sobreira e Rodrigues Júnior (2017) aponta que, na percepção dos gestores da universidade pública pesquisada, há um nível de aderência de 80,95% das práticas de capacitação emanadas pela IFAC.

Os resultados revelam que há uma realidade diversificada na administração pública. Os fatores que explicam tais diferenças podem estar associa-

dos às características dos gestores da entidade, como preceitua a teoria do alto **escalon**²². Dessa forma, estudos podem ser desenvolvidos buscando observar quais fatores impulsionam a adoção de práticas de capacitação na gestão pública.

F. Gestão de riscos e desempenho

Os órgãos públicos precisam planejar suas atividades levando em conta o risco que cada uma delas possui para sua efetivação. Dessa forma, esse princípio sugere um constante monitoramento de resultados, de forma que os riscos sejam considerados e os resultados efetivamente alcançados. Um sistema forte de gestão financeira é essencial para a implementação das políticas do setor público e a consecução dos resultados pretendidos, pois ele aplicará disciplina financeira, alocação estratégica de recursos, entrega eficiente de serviços e responsabilidade. Sendo assim, os elementos-chave deste princípio são:

F1. Gestão dos riscos;

F2. Gestão do desempenho (monitorar os resultados esperados);

F3. Controle Interno Robusto;

F4. Forte Gestão Financeira.

Ao avaliar a percepção dos gestores de uma universidade pública sobre esse princípio de governança, Sobreira e Rodrigues Júnior (2017) identificaram um nível de aderência considerado médio (71,43%), sendo este o menor percentual encontrado no estudo, que pode ser justificado por esse ser um dos princípios mais abrangentes, envolvendo aspectos que ainda podem ser incipientes na administração pública, como a gestão de riscos, e procedimentos que demandam maior esforço, como controle interno e gestão financeira.

Por outro lado, Sales *et al.* (2020) identificaram alta aderência (alguns itens com 100%) nas práticas de controle interno e gestão financeira das entidades pesquisadas, porém, no tocante à gestão de risco o nível de aderência cai para 43,75%. Tal fato revela que o princípio traz elementos-chave complexos que precisam ser trabalhados detalhadamente pelas entidades, buscando o seu completo atendimento.

G. Transparência e *Accountability*

Em meio à tantas fraudes e corrupções que são relatadas atualmente, a transparência e a *accountability* dos órgãos do setor público, por meio de relatórios e demonstrativos, configuram-se como mecanismos fundamentais de controle e monitoramento por parte dos cidadãos e dos usuários dos serviços. A

²² A teoria do alto escalão ou teoria dos escalões superiores (Upper Echelons Theory - UET) compreende duas ideias centrais e interligadas: os gestores agem de acordo com suas interpretações em situações estratégicas que enfrentam e estas interpretações são impactadas pelas experiências, valores e personalidades dos gestores. Para maiores informações, consulte <http://www4.unifsa.com.br/revista/index.php/fsa/article/view/2784>.

responsabilização efetiva diz respeito não apenas aos relatórios sobre as ações concluídas, mas também garantindo que as partes interessadas possam entender e responder à medida que a entidade planeja e desenvolve suas atividades de forma transparente. Tanto a auditoria externa como a auditoria interna contribuem para a responsabilização efetiva. Com isso, os elementos-chave são:

- G1. Implantar boas práticas de transparência;
- G2. Implantar boas práticas de divulgação dos relatórios;
- G3. Realizar auditorias e prestações de contas efetivas.

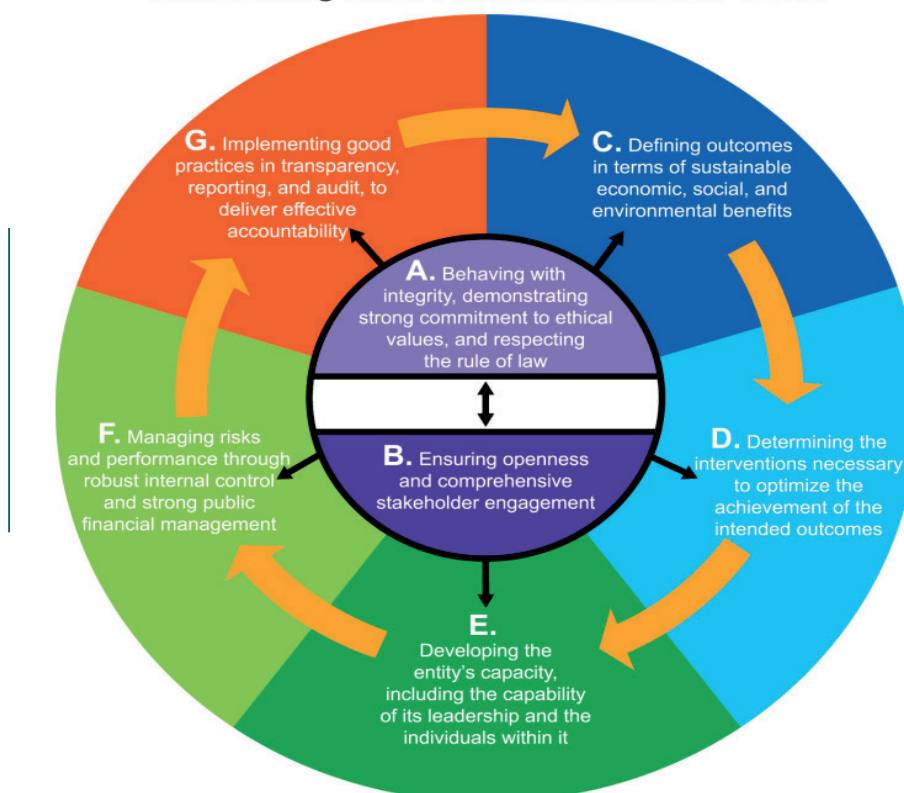
Em relação ao assunto, Bairral *et al.* (2015) realizaram um estudo analisando o nível de transparência pública nos relatórios de gestão anuais de entidades públicas federais e os incentivos (político, institucional, governamental, social e financeiro) que podem afetar a divulgação da informação pública, considerando que uma maior transparência da informação pública pode servir como uma forma de aproximação entre o principal (cidadão) e o agente (gestor público). Os resultados apontam um baixo nível de transparência pública nos relatórios de gestão (48%), deficiências na divulgação obrigatória (80%) e baixa aderência às práticas de evidenciação voluntária (19%). Sobre os incentivos para a divulgação, se observou uma relação positiva entre o tipo de entidade, acessibilidade e demografia de pessoal com o índice de transparência pública, enquanto a burocracia pública mostrou uma relação negativa. Já o porte, tamanho do núcleo de gestão, receita orçamentária e dependência federal não influenciam a divulgação da informação pública nos relatórios de gestão.

Araújo e Finger (2023), ao pesquisarem sobre o *accountability* de uma universidade pública destacam que o fluxo da informação é direcionado para os órgãos de controle e não para a sociedade e demais *stakeholders*.

Os resultados demonstram que houve avanços desde quando a transparência e a *accountability* foram institucionalizados no Brasil, porém, ainda há muito espaço para evoluir, sendo que aspectos socioeconômicos podem influenciar nesse sentido. Destaca-se ainda a necessidade de amadurecimento do processo, para ultrapassar a formalidade de apenas atender a lei. O Gráfico 2, a seguir, resume os princípios abordados

Gráfico 2 – Princípios de Boa Governança segundo IFAC

**Achieving the Intended Outcomes
While Acting in the Public Interest at all Times**



Fonte: IFAC (2014)

Observa-se o que seria um núcleo dos princípios envolvendo (A) o comportamento relacionado à integridade, valores éticos e cumprimento das leis e (B) a garantia de acessibilidade e o relacionamento abrangente com as partes interessadas. Os demais princípios circulam em torno desse núcleo na busca de garantir a boa governança pública.

O tópico a seguir continua tratando da governança pública, mas agora na ótica do órgão de controle nacional, o Tribunal de Contas da União.

Para refletir

1. Quais as principais vantagens que você destacaria em adotar a estrutura conceitual proposta pelo *International Federation of Accountants* – IFAC e *Chartered Institute of Public Finance and Accountancy* – CIPFA em 2014 para implantar a governança pública em uma entidade?
2. Qual é sua opinião sobre a apresentação dos princípios de boa governança pública no Gráfico 1? Na sua resposta, indique se é possível dizer que há uma hierarquia entre os princípios?

3. Referencial Básico de Governança Organizacional do TCU

O Referencial Básico de Governança Organizacional surge da necessidade de o TCU estabelecer parâmetros para avaliar o processo de governança das entidades públicas e, nele inserido, o processo de direcionamento para o que será praticado pela gestão. Nesse ponto, é importante identificar que o TCU estabelece diferença entre governança e gestão, como ilustrado no Gráfico 3.

Gráfico 3 – Relação entre governança e gestão



Fonte: Brasil (2020).

Essa ilustração é muito rica, pois, a partir dela, vê-se o relacionamento entre os dois conceitos, sendo possível também os distinguir. A governança vai tratar de estabelecer processo decisório para as estratégias que agreguem valor para as partes interessadas, priorizando problemas, definindo métodos e responsáveis por tomada de decisões e monitorando resultados. A gestão receberá esse direcionamento e buscará cumprir tais orientações planejando ações considerando os riscos envolvidos, identificando e controlando os recursos necessários para isso.

Como visto, Brasil (2020), ao conceituar governança pública, a envolve em um tripé de mecanismos de liderança, estratégia e controle. Nesse sentido, o aprofundamento desses mecanismos envolve práticas consideradas adequadas para exercer a governança. Tais práticas não se constituem em uma lista exaustiva, e sua adoção pode variar dependendo do porte da instituição, ou seja, em instituições que a governança já está consolidada, tais práticas podem ser naturalmente extrapoladas e, em instituições em que a governança ainda está em processo de amadurecimento, algumas práticas não serão encontradas. Sendo assim, tais práticas estão resumidamente abordadas no Gráfico 4.

Gráfico 4 – Mecanismos e práticas de governança pública



Fonte: Brasil (2020)

O detalhamento dos mecanismos e das práticas defendidas pelo TCU para possibilitar uma boa governança pública estão apresentadas no Referencial Básico de Governança Organizacional²³, no seu capítulo 5.

²³ <https://portal.tcu.gov.br/imprensa/noticias/tcu-publica-a-3-edicao-do-referencial-basico-de-governanca-organizacional.htm>

Para refletir

Faça uma análise crítica comparativa entre a estrutura conceitual proposta pelo *International Federation of Accountants* – IFAC e *Chartered Institute of Public Finance and Accountancy* – CIPFA, em 2014, e o Referencial Básico de Governança Organizacional, proposta pelo TCU em 2020.

Síntese do Capítulo



Este capítulo teve a finalidade de apresentar a estrutura conceitual sobre governança pública de acordo com *International Federation of Accountants* – IFAC e *Chartered Institute of Public Finance and Accountancy* – CIPFA, em 2014. Para isso, destacou-se, na introdução, que a governança pública compreende os mecanismos criados para garantir que os resultados de interesse público sejam atingidos. Apontou-se ainda a evolução dos estudos sobre go-

vernança no setor público até a aludida estrutura conceitual. Em seguida, foram detalhados os princípios que devem ser seguidos para atingir uma boa governança pública, segundo IFAC, destacando (A) integridade e ética; (B) acessibilidade e envolvimento dos *stakeholders*; (C) desenvolvimento sustentável; (D) alcance de resultados; (E) capacitação; (F) gestão de riscos e desempenho e (G) transparência e *Accountability*. Por fim, para fins comparativos, foi descrito o referencial de governança pública proposto pelo Tribunal de Contas da União.

Leituras, filmes e sites



O que é gestão de riscos? disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/planejamento-governanca-e-gestao/gestao-de-riscos/gestao-de-riscos/governanca-e-gestao-de-riscos.htm>. Nesse link, é possível encontrar a abordagem do TCU, com texto e vídeos, sobre gestão de riscos e sua correlação com governança, abordando o referencial de governança do TCU, o framework do IFAC e trata ainda da atuação do Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC).

Capítulo

5

Estrutura conceitual sobre Controle Interno segundo COSO

Objetivos

- Identificar os aspectos conceituais sobre controles internos;
- Compreender a estrutura conceitual sobre controles internos proposta pelo COSO;
- Entender como se dá a aplicação da proposta do COSO nas entidades.

Introdução

Os controles internos estão presentes em toda entidade, seja pública, seja privada, e representam os procedimentos adotados pelos gestores com o objetivo de proteger o patrimônio, manter os seus registros corretos e promover a obediência às normas da administração. Tais medidas estão presentes até mesmo nas organizações mais simples. Exemplo disso é a fechadura da porta de sua casa ou de seu carro, a senha de acesso ao seu correio eletrônico, a conferência periódica de seu extrato bancário ou das compras no seu cartão de crédito.

Certamente, na medida da necessidade, essas ações de controle interno se tornam mais sofisticadas. A instalação de alarme na sua casa ou no seu carro e a comunicação imediata de quando ocorre movimentação na sua conta bancária são bons exemplos de aprimoramentos comuns desses controles. A oportunidade dessas melhorias também passa pela relação entre custo e benefício das medidas de controle, ou seja, não é cabível despendar um volume de recursos maior do que o benefício esperado pela implantação do controle.

A partir dessas premissas, este capítulo trata de explorar os aspectos conceituais de controles internos e apresentar a estrutura conceitual proposta pelo COSO sobre o tema, enfatizando exemplos da sua aplicação nas entidades.

1. Aspectos conceituais do controle interno

A entidade *American Institute of Certified Public Accountants* – AICPA (Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados) (2020) reporta que o controle interno é geralmente definido como um processo efetuado pelo órgão de supervisão, pela direção e por outras pessoas de uma entidade, que

proporciona uma garantia razoável de que os objetivos de uma entidade serão alcançados. Ainda de acordo com AICPA (2020), é possível perceber um tripé de sustentação de uma estrutura de controle interno que perpassa a salvaguarda dos ativos de uma entidade, a fidedignidade dos registros contábeis, e a obediência às políticas emanadas pela administração.

Nessa mesma esteira, AICPA (2020) destaca que o controle interno não é um evento ou uma circunstância, mas um processo dinâmico e iterativo, permeando as atividades de uma entidade. Incorporados nesse processo, estão controles que consistem em políticas e procedimentos. As políticas refletem as declarações da administração ou do órgão de supervisão da entidade sobre o que deve ser feito para efetuar o controle interno. Os procedimentos consistem em ações que implementam uma política.

Para o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* – COSO (Comitê das Organizações Patrocinadoras), ao publicar, em 2013, a versão atualizada dos seus estudos sobre o assunto, define controle interno como 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. (COSO, 2013).

A semelhança entre a definição da AICPA e COSO não é coincidência, pois, na verdade, as instituições são parceiras e trabalham em conjunto na elaboração de padrões para balizar a implantação e avaliação de estruturas de controles internos.

Além dessas, existem outras instituições e outras estruturas conceituais adotadas mundialmente. Esses padrões buscam organizar as eventuais adaptações de uma estrutura de controle interno que determinadas instituições julgaram pertinentes para ambientes específicos. A seguir, estão listados alguns exemplos:

- a) *Criteria of Control*, conhecida como *COCO Framework*, criada pelo Instituto Canadense de Contadores (CICA);
- b) *Internal Control Guidance for Directors on the Combined Code*, conhecida como Turnbull, emitida pelo Instituto de Contadores da Inglaterra e País de Gales e
- c) *Internal Audit Capability Model* (IA-CM), estrutura conceitual do *Institute of Internal Auditors* – IIA voltado para o setor público.

De acordo com Soares e Rodrigues Júnior (2019), juntamente com a estrutura do COSO, provavelmente a mais difundida²⁴ no ambiente dos negócios atualmente, os dois primeiros modelos são mencionados pela *Securities and Exchange Commission* – SEC (similar à Comissão de Valores Mobiliários

²⁴ A estrutura conceitual proposta por COSO é muito usada pelas empresas que negociam suas ações nas bolsas de valores dos Estados Unidos. Os auditores independentes avaliam a estrutura dessas empresas e emitem uma opinião materializada em relatório que acompanha as demonstrações financeiras. O Anexo 1 apresenta um exemplo referente à empresa The Coca-Cola Company.

– CVM brasileira) que faz cumprir a Lei Sarbanes-Oxley (SOX), emitida para regular o mercado de ações americano.

A SEC publicou um documento em 2007 orientando as organizações americanas e estrangeiras quanto à avaliação de seus controles internos, na ocasião, o documento sugeria a adoção da metodologia COSO, COCO ou Turnbull na avaliação da eficácia dos controles internos das organizações, atendendo, assim, à seção 404 da SOX, que trata da obrigatoriedade de as empresas publicarem informações sobre seus controles internos, a fim de avaliar a eficácia de seus controles.

Ainda segundo Soares e Rodrigues Júnior (2019), a metodologia IA-CM está sendo difundida nas instituições públicas brasileiras pelo Banco Mundial, que promove eventos para discutir as ações para reestruturação do sistema de controle interno no Brasil, envolvendo órgãos como a Controladoria-Geral da União (CGU).

Desse modo, o IA-CM tende a orientar a estruturação do controle interno nas instituições públicas brasileiras. Atualmente, o TCU adota referencial teórico próprio para avaliar a governança das instituições públicas federais, que inclui componentes da metodologia COSO.

Entretanto, as diretrizes do IA-CM e COSO não são excludentes, mas, sim, complementares, pois propiciam que a estrutura do setor responsável pelo gerenciamento dos controles internos seja mais robusta.

Importante frisar que a importância dos controles internos aumenta à medida que o porte da organização aumenta, ou seja, quanto maior a instituição, maior a necessidade de uma estrutura mais robusta de controle interno. É relativamente comum ver exemplos, principalmente no setor privado, em que entidades aumentam o volume de processos de suas operações, porém, as medidas de controles internos ficam estagnadas, sem contemplar os diferentes riscos que passaram a fazer parte da realidade.

Dessa forma, é necessário que os gestores fiquem atentos para que a estrutura de controle interno acompanhe as demandas da organização.

O tópico a seguir detalha a metodologia do COSO (2013) adaptada por Soares e Rodrigues Júnior (2019) a partir da estrutura conceitual elaborada para orientar o processo de avaliação desenvolvido, por exemplo, durante uma auditoria. Na ordem cronológica, esse é um padrão que antecede a estrutura conceitual de 2017, que será tratada no capítulo seguinte e abrange o detalhamento da gestão de risco.

Para refletir

Apesar de o conceito de controle interno ser consolidado, existem diferentes estruturas conceituais sobre o tema. Qual é a sua opinião sobre essa variedade de estruturas? Na sua resposta, indique se isso dificulta a adoção dessas estruturas conceituais?

²⁵ Para conhecer mais sobre a história do COSO, visite <https://www.coso.org/>.

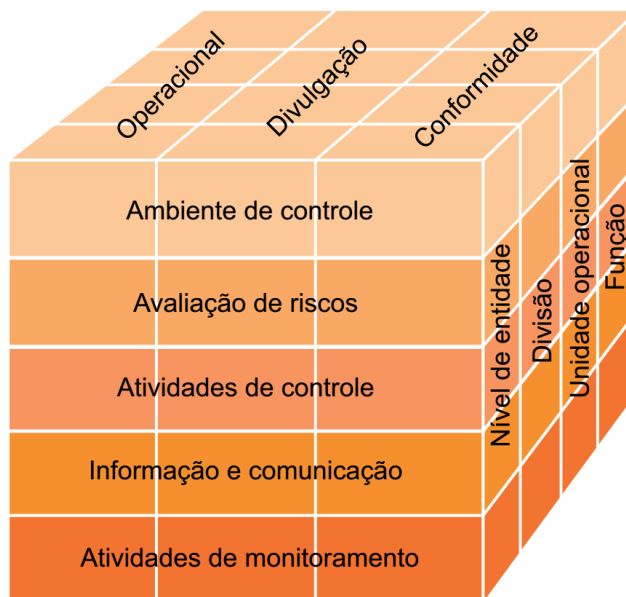
2. Apresentação da metodologia COSO

A história do COSO²⁵ remonta a 1985, quando as associações de classe ligadas à problemática das fraudes em relatórios financeiros, numa iniciativa independente, juntaram-se e criaram, nos Estados Unidos, a *National Commission on Fraudulent Financial Reporting* (Comissão Nacional sobre Fraudes em Relatórios Financeiros). Essa comissão ficou conhecida como *Treadway Commission*, tendo como seu primeiro presidente James C. Treadway.

O objetivo era “estudar as causas da ocorrência de fraudes em relatórios financeiros”. Por meio de estudos, produziu um relatório em 1992 chamado “*Internal Control - Integrated Framework*” e passou a ser denominado comitê. Desde então, o COSO desenvolveu vários pronunciamentos e, em 2013, editou a mais recente atualização desse *Framework*, aprofundando os aspectos que devem ser considerados para uma adequada estrutura de controle interno.

A estrutura integrada do controle interno do COSO é ilustrada por meio de um cubo, no qual é apresentada a relação existente entre os objetivos, os componentes e a estrutura organizacional da entidade

Figura 19 - Estrutura integrada do Controle Interno COSO



Fonte: COSO (2013)

Os objetivos estão representados nas colunas verticais e se referem às seguintes categorias:

- Operacionais: utilização eficaz e eficiente dos recursos;
- Comunicação: confiabilidade do relatório;
- Conformidade: cumprimento das leis e dos regulamentos pertinentes.

Essa estrutura conceitual abrange toda entidade e seus níveis organizacionais (divisão, unidade operacional, função etc.) e apresenta cinco componentes de controle, como descrito a seguir:

1. **Ambiente de controle:** compreende o “tom da administração”, abordando a forma como os riscos devem ser identificados e abordados pelo pessoal e inclui “filosofia” de gerenciamento do risco, o “apetite” ao risco (valores éticos). Também diz respeito às normas, aos processos e às estruturas que são o sustentáculo para a condução do controle interno da organização.
2. **Avaliação de riscos:** a capacidade de um evento ocorrer e afetar de modo negativo o atingimento dos objetivos é o que se define por risco. Os riscos ao atingimento dos objetivos devem ser identificados e avaliados, especificando a definição de sua probabilidade, a determinação dos prováveis impactos provenientes desses riscos e determinar o modo pelo qual devem ser administrados, envolvendo a decisão de ou evitar ou aceitar ou reduzir ou compartilhar o risco. Com isso, podem-se definir medidas para alinhamento entre o risco e a tolerância ao risco.
3. **Atividades de controle:** são atividades visando assegurar que as respostas aos riscos sejam executadas com eficácia, ou seja, que as ações eleitas pela administração para diminuir os riscos ao atingimento dos objetivos, evitando possíveis fraudes.
4. **Informação e comunicação:** as informações geradas e obtidas devem ser repassadas aos funcionários por meio da comunicação clara da alta administração de forma e no prazo que permitam cumprir suas responsabilidades.
5. **Atividades de monitoramento:** são avaliações que certificam o funcionamento dos cinco componentes de controle interno. O monitoramento é realizado através de atividades gerenciais contínuas ou avaliações independentes ou de ambas as formas. Os riscos corporativos são monitorados e são feitas eventuais modificações necessárias nas atividades de controle.

O maior diferencial da edição atualizada foi a introdução dos 17 princípios e seus pontos de foco, associados aos cinco componentes que proporcionam ao usuário clareza no desenvolvimento e na implementação dos sistemas de controle interno. Os 17 princípios e seus pontos focais estão apresentados no Quadro 7, associado ao componente respectivo.

Quadro 7

Componentes e princípios do framework do COSO				
Componente	Princípios		Pontos de Foco	
Ambiente de controle	1	A organização demonstra comprometimento com a integridade e os valores éticos	1	Define o tom da Administração
			2	Estabelece normas
			3	Avalia a adesão às normas de conduta
			4	Soluciona desvios em tempo hábil
	2	A estrutura de governança demonstra independência em relação aos seus executivos e supervisiona o desenvolvimento e o desempenho do controle interno	5	Estabelece responsabilidade de supervisão
			6	Aplica conhecimentos especializados
			7	Opera de forma independente
			8	Fornecer supervisão para o sistema de controle interno
	3	A administração estabelece, com a supervisão da estrutura de governança, as estruturas, os níveis de subordinação e as autoridades e responsabilidades adequadas na busca dos objetivos	9	Considera todas as estruturas da entidade
			10	Estabelece as linhas de subordinação
			11	Define, atribui e limita autoridades e responsabilidades
	4	A organização demonstra comprometimento para atrair, desenvolver e reter talentos competentes, em linha com seus objetivos	12	Estabelece políticas e práticas
			13	Avalia as competências e aborda as deficiências
			14	Atrai, desenvolve e retém pessoas
			15	Estabelece planos e prepara a sucessão
	5	A organização faz com que as pessoas assumam responsabilidade por suas funções de controle interno na busca pelos objetivos	16	Reforça a responsabilização por meio de estruturas, autoridades e responsabilidades
			17	Estabelece indicadores de desempenho, indicadores e recompensas
			18	Avalia indicadores de desempenho, indicadores e recompensas
			19	Considera pressões excessivas
			20	Avalia o desempenho, a disciplina e as recompensas individuais

continuação Quadro 7

Componentes e princípios do framework do COSO					
Componente	Princípios			Pontos de Foco	
Avaliação de riscos	6	A organização especifica os objetivos com clareza suficiente, a fim de permitir a identificação e a avaliação dos riscos associados aos objetivos	Objetivos de operações (a)	21a	Reflete as escolhas da administração
				22a	Considera tolerâncias para os riscos
				23	Inclui operações e metas de desempenho financeiro
				24	Forma uma base para o comprometimento de recursos
			Demonstração Financeira Externa: objetivos (b)	21b	Atua em conformidade com as normas de contabilidade aplicáveis
				22b	Considera materialidade
				25	Reflete as atividades da entidade
			Demonstração Externa Não-Financeira: objetivos (c)	21c	Atua em conformidade com padrões e estruturas estabelecidos no ambiente externo
				22c	Considera o nível necessário de precisão
				25	Reflete as atividades da entidade
			Objetivos dos relatórios internos (d)	21a	Reflete as escolhas da administração
				22c	Considera o nível necessário de precisão
				25	Reflete as atividades da entidade
			Objetivos de conformidade (e)	21d	Reflete leis e normas externas
				22a	Considera tolerâncias para os riscos
	7	A organização identifica os riscos à realização de seus objetivos por toda a entidade e analisa os riscos como uma base para determinar a forma como devem ser gerenciados		26	Inclui entidade, subsidiária, divisão, unidade operacional e níveis funcionais
				27	Analisa fatores internos e externos
				28	Envolve níveis adequados de gestão
				29	Estimativas de significância de riscos identificados
				30	Determina como responder aos riscos
	8	A organização considera o potencial para fraude na avaliação dos riscos à realização dos objetivos		31	Considera vários tipos de fraude
				32	Avalia incentivos e pressões
				33	Avalia oportunidades
				34	Avalia atitudes e racionalizações
	9	A organização identifica e avalia as mudanças que poderiam afetar, de forma significativa, o sistema de controle interno		35v	Avalia as mudanças no ambiente externo
				36	Avalia as mudanças no modelo de negócio
				37	Avalia as mudanças na liderança

continuação Quadro 7

Componentes e princípios do framework do COSO				
Componente	Princípios		Pontos de Foco	
Atividades de controle	10	A organização seleciona e desenvolve atividades de controle que contribuem para redução, a níveis aceitáveis, dos riscos à realização dos objetivos	38	Integra-se com avaliação de risco
			39	Considera fatores específicos da entidade
			40	Determina processos de negócios relevantes
			41	Avalia uma combinação de tipos de atividade de controle
			42	Considera o nível de aplicação das atividades
			43	Adota a segregação de funções
	11	A organização seleciona e desenvolve atividades gerais de controle sobre a tecnologia para apoiar a realização dos objetivos	44	Determina a dependência entre o uso da tecnologia no processo de negócios e controles gerais de tecnologia
			45	Estabelece atividades de controle de infraestrutura de tecnologia relevante
			46	Estabelece atividades relevantes de controle de processos de gerenciamento de segurança relevantes
			47	Estabelece aquisição de tecnologia relevante, desenvolvimento e atividades de controle de processo manutenção atividades do processo de controle
	12	A organização estabelece atividades de controle por meio de políticas que estabelecem o que é esperado e os procedimentos que colocam em prática essas políticas	48	Estabelece normas e procedimentos para suportar a implantação de diretrizes de gestão
			49	Estabelece a responsabilidade e prestação de contas para a execução de políticas e procedimentos
			50	Executa em tempo hábil
			51	Toma medidas corretivas
			52	Executa por meio de pessoal competente
			53	Reavalia as políticas e procedimentos

continuação Quadro 7

Componentes e princípios do framework do COSO				
Componente	Princípios		Pontos de Foco	
Informação e comunicação	13	A organização obtém ou gera e utiliza informações significativas e de qualidade para apoiar o funcionamento do controle interno	54	Identifica os requisitos de informação
			55	Captura fontes internas e externas de dados
			56	Processa dados relevantes em informação
			57	Mantém a qualidade durante todo o processamento
			58	Considera custos e benefícios
	14	A organização transmite internamente as informações necessárias para apoiar o funcionamento do controle interno, inclusive os objetivos e responsabilidades pelo controle	59	Comunica informações de controle interno
			60	Comunica-se com o conselho de administração
			61	Fornecer linhas de comunicação separadas
			62	Seleciona o método relevante de comunicação
	15	A organização comunica-se com os públicos externos sobre assuntos que afetam o funcionamento do controle interno	63	Comunica-se a partes externas
			64	Permite comunicações de entrada
			65	Comunica-se com o conselho de administração
			66	Fornecer linhas de comunicação direcionadas
			67	Seleciona o método relevante de comunicação
Atividades de monitoramento	16	A organização seleciona, desenvolve e realiza avaliações contínuas e/ou independentes para se certificar da presença e do funcionamento dos componentes do controle interno	68	Considera uma combinação de avaliações contínuas e separadas
			69	Considera taxa de variação ou mudanças
			70	Estabelece a compreensão da linha de base
			71	Utiliza pessoal qualificado
			72	Integra-se com processos de negócios
			73	Ajusta o escopo e a frequência
			74	Avalia objetivamente
	17	A organização avalia e comunica deficiências no controle interno em tempo hábil aos responsáveis por tomar ações corretivas, inclusive a estrutura de governança e alta administração, conforme aplicável	75	Avalia resultados
			76	Comunica as deficiências aos responsáveis pelas ações corretivas, à alta administração e ao conselho de administração
			77	Monitora as ações corretivas

Fonte: Adaptado do COSO (2013).

Destaca-se, ainda, que a visão defendida pelo COSO vai além da prevenção e da detecção de fraudes e erros, contemplando os riscos organizacionais que podem comprometer os objetivos da entidade.

Ademais, tendo em vista que nenhuma estrutura de controle interno é garantia absoluta de que não haverá erros ou fraudes, a adoção dos princípios não avaliza a eficiência da gestão, mas favorece que as decisões da alta administração se mostrem melhores.

Para refletir

1. A estrutura conceitual de controle interno proposto por COSO foi aperfeiçoada, acrescentando princípios e pontos focais. Qual é sua opinião sobre esse aperfeiçoamento? Na sua resposta, indique quais as vantagens essa mudança traz para facilitar a adoção dessa estrutura conceitual?
2. A estrutura conceitual de controle interno proposto por COSO vai além da prevenção e da detecção de fraudes e de erros, contemplando os riscos organizacionais que podem comprometer os objetivos da entidade. Sendo assim, indique quais princípios e/ou pontos focais colaboram com essa perspectiva? Cite dois exemplos e justifique.

3. Aplicação em entidades

O controle interno de uma organização poderá ser considerado eficaz quando os 17 princípios propostos pelo COSO forem adequadamente aplicados. Entretanto, é importante destacar que a adoção dos princípios reduz, a um nível aceitável, o risco de não atingir os objetivos da entidade, porém, não é uma garantia absoluta de sucesso da gestão.

Um ponto de partida para a aplicação dos princípios pode ser a autoavaliação da estrutura de controles internos, partindo da percepção dos colaboradores sobre a aderência das políticas e dos procedimentos da entidade em relação aos princípios do COSO. Essa sistemática é identificada em pesquisas científicas, tais como Soares e Rodrigues Júnior (2019) e Gattringer e Marinho (2020), e desenvolvida por órgãos de controle, como o Tribunal de Contas do Estado do Ceará, mediante a Instrução Normativa nº 03/2015.

No caso de Soares e Rodrigues Júnior (2019), os pesquisadores identificaram que o nível de aderência da gestão de uma autarquia federal aos princípios de controle interno foi médio, com exceção do princípio relacionado à integridade e aos valores éticos, que foi considerado alto. Isso demonstra que, na percepção dos gestores, esse é um dos aspectos mais relevantes em uma estrutura de controle interno.

É válido frisar ainda que os pesquisadores conduziram a pesquisa sem a necessidade de que os gestores consultados conhecessem a metodologia COSO e, analisando os resultados, um dos aspectos que chamaram atenção

foi o desconhecimento da metodologia por parte de 90% dos respondentes, evidenciando a necessidade de amadurecimento da gestão nesse sentido.

O estudo de Gattringer e Marinho (2020) abordou a aderência da estrutura conceitual sobre controles internos proposta por COSO nos municípios catarinenses, identificando um nível satisfatório de adoção. Entretanto, no sentido contrário ao identificado por Soares e Rodrigues Júnior (2019), foi identificada a necessidade de aperfeiçoamento no componente Ambiente de Controle, que envolve integridade e ética. Isso evidencia que tais questões podem ser consideradas importantes para os gestores, mas que ainda demandam maior atenção para que evoluam satisfatoriamente. Os autores também indicam o componente Informação e Comunicação como um dos de menor aderência, evidenciando que os municípios demandam investimentos nesse sentido.

Ferreira, Santos e Vasconcelos (2021) analisam a evolução do processo de autoavaliação dos controles internos, com base no *framework* do COSO, adotado pelo Tribunal de Contas do Ceará (TCE-CE) junto a seus jurisdicionados, identificando que aspectos relacionados à “Atuação e responsabilidades da alta gestão” explicam a maior parte da variação dos escores atribuídos nesse processo. Os autores identificaram ainda que o tamanho da entidade se relaciona com a estrutura de controle interno adotada, o que é esperado tendo em vista que, quanto maior o porte da entidade, maior a necessidade de uma estrutura de controle interno robusta.

Para refletir

Quais são as vantagens da adoção da estrutura conceitual de controles internos proposto pelo COSO por uma entidade? Na sua resposta, procure estabelecer relações com uma entidade na qual você trabalha ou tem algum tipo de ligação.

Síntese do Capítulo



Este capítulo teve a finalidade de apresentar a estrutura conceitual sobre controles internos de acordo com o *framework* proposto pelo *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* – COSO, em 2013. Para isso, destacou-se, na introdução, a importância das medidas de controle interno e como elas podem estar ligadas ao cotidiano de cada indivíduo. Em seguida, o capítulo 1 evidenciou aspectos conceituais sobre o tema e as diferentes estruturas conceituais propostas pelos organismos ao redor do mundo. O capítulo 2 apresentou o *framework* proposto pelo COSO, enfatizan-

do seus cinco elementos: ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle, informação e comunicação e atividades de monitoramento. Também foram detalhados os 17 princípios de controles e seus respectivos pontos focais. Por fim, foram expostos alguns exemplos de aplicação da estrutura proposta pelo COSO em algumas entidades.

Leituras, filmes e sites



Leitura

The 2013 COSO Framework & SOX Compliance, disponível em https://www.coso.org/_files/ugd/3059fc_c98a93b420a34d28a4c79f57db0d2c93.pdf. O texto trata da adaptação do Framework do COSO de 2013 para atender as regras de governança da legislação dos Estados Unidos.

Controles Internos (Ministérios dos Transportes), disponível em: <https://www.gov.br/transportes/pt-br/assuntos/governanca/controles-internos>. O texto aborda a estrutura conceitual de controle interno do COSO, sendo possível constatar a sua compatibilidade com o modelo das três linhas de defesas, tratado no âmbito do IA-CM.

Vídeo

Avaliação do controle interno, disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=Au0nbkFMLA4>. Palestra proferida no dia 16 de maio de 2018 por Marcelo Fridori, Diretor de Finanças - IIA, como parte do IV Fórum de Boas Práticas de Auditoria e Controle Interno do Poder Judiciário.

Capítulo

6

Integrando o Gerenciamento de Riscos Corporativos com Estratégia e Desempenho

Objetivos

- Compreender os conceitos fundamentais relacionados ao gerenciamento de riscos corporativos e sua integração com estratégia e desempenho organizacional;
- Analisar como a implementação de práticas integradas de gestão de riscos pode contribuir para a resiliência, sustentabilidade e criação de valor nas organizações;
- Avaliar as vantagens e os benefícios da incorporação do gerenciamento de riscos nos processos decisórios e na cultura organizacional;
- Sintetizar as ideias e os conceitos abordados no texto, relacionando-os com exemplos e casos práticos de organizações.

Introdução

As instituições, sejam elas de caráter público, sejam de caráter privado, necessitam desenvolver maior capacidade de adaptação às transformações. É imperativo que adotem uma abordagem estratégica na administração diante das crescentes volatilidade, complexidade e ambiguidade do cenário global. A implementação de uma gestão corporativa de riscos não apenas contribui para uma compreensão mais aprofundada dos desafios enfrentados por essas organizações, mas também promove uma resiliência ampliada e sustentabilidade empresarial.

O eficaz gerenciamento de riscos empresariais (ERM) demanda uma sinergia cuidadosa com as estratégias e os sistemas de gestão de desempenho. Ao integrar o ERM ao planejamento estratégico, as organizações conseguem estabelecer metas e estratégias considerando sua disposição em assumir riscos. Adicionalmente, a fusão do ERM com indicadores-chave de desempenho possibilita a vigilância contínua sobre riscos que podem impactar o alcance das metas de negócio.

Esse segmento explora a interseção vital entre o Gerenciamento de Riscos Empresariais (ERM) e a estratégia organizacional, destacando como a integração eficaz desses elementos pode impulsionar o desempenho empresarial.

Em consonância com a eficiente administração dos riscos corporativos integrados à estratégia e ao desempenho das empresas, o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO) publicou, em 2017, o documento “Gerenciamento de Riscos Empresariais – Integração com Estratégia e Desempenho”. Esse documento fornece orientações de gerenciamento para entidades de todos os tamanhos, fundamentando-se no nível atual de gestão de risco que ocorre no curso normal dos negócios. Além disso, demonstra como a integração de práticas de gestão de riscos empresariais em toda uma entidade contribui para acelerar o crescimento e melhorar o desempenho. Contendo princípios que podem ser aplicados desde a tomada de decisões estratégicas até o desempenho operacional.

Ao conectarmos as práticas do ERM com a estratégia e o desempenho, delineamos uma rota para a resiliência e o crescimento sustentável das organizações. A gestão de riscos, sendo um procedimento crucial para organizações de todos os tamanhos e setores, é essencial para identificar, avaliar e mitigar riscos que possam afetar a capacidade de alcançar seus objetivos.

A integração da gestão de riscos com a estratégia e o desempenho representa um conceito crucial que sublinha a necessidade de alinhar a gestão de riscos com os objetivos estratégicos da organização. Essa integração auxilia as organizações a tomar decisões mais informadas e estratégicas, aprimorar o desempenho e a resiliência e a elevar a confiança dos *stakeholders*.

1. Compreendendo os Termos: riscos e gerenciamento de riscos empresariais

Risco empresarial refere-se à incerteza ligada às decisões diárias da empresa, envolvendo possíveis ganhos ou perdas. Essa incerteza está relacionada à probabilidade de eventos adversos prejudicarem os objetivos organizacionais. Em resumo, o risco é a avaliação da chance de eventos negativos impactarem o sucesso das metas da empresa.

Conforme Gil, Arima e Nakamura (2013), gerir uma organização significa enfrentar o desafio de avaliar o risco ligado aos eventos futuros da empresa. Esses eventos são situações em desenvolvimento, e medir o quanto conseguiremos atender às metas estabelecidas ou evitar problemas no futuro da empresa. Em resumo, é a capacidade de lidar com o risco ao tomar decisões, implementar mudanças ou sugerir soluções, considerando como o ambiente pode evoluir.

Um sistema de gerenciamento de riscos corporativos deve abranger uma visão holística das ameaças e das oportunidades, analisando minuciosamente as diversas atividades e vários processos da empresa à luz dos riscos inerentes e das oportunidades passíveis de aproveitamento.

No âmbito da gestão de riscos corporativos, segundo o COSO (2017), após definir a estratégia, a gestão de riscos empresariais se torna uma ferramenta eficaz para que a administração desempenhe seu papel. Isso garante que a organização esteja alinhada com os riscos que podem impactar a estratégia e os gerencie de forma eficaz. A aplicação dessa gestão cria confiança nas partes interessadas, algo vital no atual cenário que demanda uma análise rigorosa sobre como a organização aborda e gerencia ativamente esses riscos.

É fundamental enfatizar que as escolhas diárias podem exercer influência significativa nos objetivos empresariais. Para uma administração eficiente do risco, é essencial adotar uma abordagem proativa, antecipando, compreendendo e mitigando possíveis consequências adversas. O foco reside na garantia da sustentabilidade e no contínuo êxito da organização.

2. Estratégia e definição de objetivos

Segundo Mendes (2012), a estratégia empresarial é o conjunto de decisões que uma empresa toma para alcançar seus objetivos. Ela define metas, políticas e planos, além de especificar a atuação nos negócios, a estrutura organizacional desejada e a contribuição para acionistas, funcionários e comunidades. Essa abordagem não só orienta a direção da empresa, mas também serve de base para as decisões do dia a dia, proporcionando clareza e facilitando a tomada de decisões em todos os níveis da organização. A estratégia serve como fundamento para a elaboração de planos, o estabelecimento e o ajuste de prioridades, a estruturação da comunicação, tanto interna quanto externa, gestão de riscos e adaptação do curso da empresa em face de acontecimentos inéditos.

Costa (2009) enfatiza que, na ausência de uma estratégia claramente definida, a atuação se limita aos níveis tático e operacional. Enquanto as ações estratégicas estão interconectadas, as táticas lidam com oportunidades e ameaças pontuais, demandando soluções específicas que têm um alcance limitado. No âmbito operacional, a atuação ocorre por meio da realização contínua de transações.

Neste contexto, conforme destacado por Gil, Arima e Nakamura (2013), é imperativo reconhecer a significância da implementação do *Enterprise Risk Management* (ERM) nas operações corporativas. Antes de tudo, é essencial considerar meticulosamente os objetivos empresariais e os planos estratégicos delineados. O **gerenciamento de riscos**²⁶ deve, prioritariamente, almejar a consecução dos objetivos estratégicos e táticos da empresa. Isso ocorre mediante uma perspectiva cuidadosa do reconhecimento dos riscos associados, visando possibilitar à empresa o cumprimento eficaz de sua missão e a execução de suas estratégias, minimizando as chances de insucesso.

²⁶ A administração dos riscos corporativos transcende a mera enumeração de ameaças potenciais. Sua abordagem vai além da simples elaboração de um inventário de todos os riscos presentes na estrutura organizacional. Sua abrangência inclui práticas pelas quais a liderança implementa medidas proativas para efetivamente gerenciar esses riscos (COSO, 2017).

Observa-se, portanto, que a melhoria na seleção de estratégias se manifesta através da prática do gerenciamento de riscos corporativos. A escolha de uma estratégia específica requer uma tomada de decisão estruturada, que deve analisar minuciosamente os riscos envolvidos, ao mesmo tempo em que alinha, de maneira precisa, os recursos disponíveis com a missão e visão da organização. Essa abordagem tem como objetivo assegurar uma decisão embasada, alinhada aos objetivos mais amplos da empresa.

3. Framework ERM do COSO

O gerenciamento de Riscos Corporativos integrado com a estratégia e desempenho, apresentada pelo COSO em 2017, destaca a relevância da gestão de riscos corporativos no contexto do planejamento estratégico e na sua integração abrangente em toda a estrutura organizacional. Isso ocorre pelo fato de que o risco exerce influência significativa e alinha a estratégia e o desempenho em todos os setores e as funções da organização.

A integração propicia à organização a capacidade de tomar decisões mais alinhadas com a rapidez e o potencial disruptivo dos riscos individuais, bem como de buscar novas oportunidades. Entidades mais inclinadas à agressividade ao risco podem demandar acesso rápido a informações pertinentes e necessitar de processos de tomada de decisão simplificados, visando perseguir oportunidades em constante evolução.

Neste contexto, o COSO (2017) ressalta que a sincronização do controle de riscos corporativos com as atividades e procedimentos operacionais culmina em informações aprimoradas, favorecendo uma tomada de decisões mais embasada e contribuindo para um desempenho superior. Ademais, essa integração proporciona auxílio às organizações em:

- antecipar riscos de maneira mais precoce ou explícita, ampliando as opções para gerenciar esses riscos e minimizando potenciais desvios no desempenho, nas perdas, nos incidentes ou nas falhas.
- identificar e explorar oportunidades, tanto novas quanto existentes, alinhadas ao apetite de risco da entidade e à sua estratégia.
- compreender e responder, de forma ágil e consistente, aos desvios de desempenho.
- desenvolver e apresentar uma visão mais ampla e consistente do portfólio de riscos, facilitando a alocação mais eficiente dos recursos finitos da organização.

Com o propósito de aprimorar a compreensão sobre a forma como essa integração pode ocorrer no contexto das organizações, apresenta-se, no Quadro 8, a seguir, um exemplo elaborado pelo COSO (2017).

Quadro 8

Integração na prática
A gestão de um grande departamento do governo inclui o uso de estratégias para lidar com riscos corporativos nas reuniões mensais de avaliação de desempenho. Nessas reuniões, são discutidos os resultados alcançados e os riscos que podem afetar a capacidade do departamento de servir bem à população. Isso busca proporcionar mais transparência, prontidão para enfrentar riscos importantes, troca de ideias sobre como lidar com eles e consistência na resposta aos riscos em todas as operações do departamento.

Fonte: Elaborado pelo autor (2024).

Os componentes e os princípios voltados para a gestão de riscos empresariais, delineados a seguir visam guiar a criação de valor em organizações de qualquer porte. Esses princípios destacam a importância da integração da gestão de riscos e do papel crucial da tomada de decisões. O *Framework* oferece considerações para incorporar plenamente cultura, práticas e capacidades na entidade, evidenciando a diversidade de fatores na tomada de decisões.

4. Componentes e princípios do ERM

A Figura 20 ilustra os componentes e sua relação com a missão, visão e valores essenciais da entidade. Os três elementos representados no diagrama, Estratégia e Definição de Objetivos, Desempenho e Revisão e Revisão, representam os processos comuns que fluem pela entidade. Os outros dois elementos, Governança e Cultura, e Informação, Comunicação e Relato, representam aspectos de suporte à gestão de riscos corporativos (COSO, 2017).

Figura 20 - Componentes da Gestão de Riscos



Fonte: (COSO, 2017)

A figura 20 também destaca que, ao integrar a gestão de riscos corporativos no desenvolvimento de estratégias, na formulação de objetivos empre-

sariais e na implementação e no desempenho, é possível aprimorar o valor. A gestão de riscos corporativos não é estática, mas sim integrada ao desenvolvimento de estratégias, formulação de objetivos empresariais e implementação desses objetivos por meio de tomadas de decisão cotidianas.

De maneira clara e abrangente, são apresentados e explicados os cinco componentes inter-relacionados, conforme estabelecidos pelo COSO (2017).

- **Governança e Cultura:** a governança define o tom da organização, reforçando a importância e estabelecendo responsabilidades de supervisão para a gestão de riscos corporativos. A cultura diz respeito aos valores éticos, comportamentos desejados e compreensão do risco na entidade.
- **Estratégia e Definição de Objetivos:** a gestão de riscos corporativos, estratégia e definição de objetivos trabalham juntas no processo de planejamento estratégico. Um apetite de risco é estabelecido e alinhado com a estratégia; os objetivos de negócios colocam a estratégia em prática, enquanto servem como base para identificar, avaliar e responder ao risco.
- **Desempenho:** os riscos que podem impactar a realização da estratégia e dos objetivos de negócios precisam ser identificados e avaliados. Os riscos são priorizados pela gravidade no contexto do apetite de risco. A organização então seleciona respostas ao risco e adota uma visão de portfólio sobre a quantidade de risco assumida. Os resultados desse processo são relatados aos principais interessados em risco.
- **Revisão e Revisão:** ao revisar o desempenho da entidade, uma organização pode considerar quão bem os componentes de gestão de riscos corporativos estão funcionando ao longo do tempo e diante de mudanças substanciais e quais revisões são necessárias.
- **Informação, Comunicação e Relatório:** a gestão de riscos corporativos exige um processo contínuo de obtenção e compartilhamento de informações necessárias, de fontes internas e externas, que fluem para cima, para baixo e através da organização.

Dentro desses cinco componentes encontram-se uma série de princípios, conforme ilustrado na Figura 21. Esses princípios representam os conceitos fundamentais associados a cada componente. São formulados como ações que as organizações realizariam como parte das práticas de gerenciamento de riscos empresariais da entidade. Embora esses princípios sejam universais e constituam parte de qualquer iniciativa eficaz de gerenciamento de riscos empresariais, a administração deve exercer discernimento ao aplicá-los. Cada princípio é abordado em detalhes nos capítulos respectivos sobre os componentes.

Figura 21 - Princípios de gestão de riscos

Figura 5.2: Princípios de Gestão de Risco



Fonte: (COSO, 2017)

O *Framework* fornece critérios para realizar uma avaliação e determinar se a cultura, capacidades e práticas de gestão de riscos empresariais gerenciam coletivamente o risco de não alcançar a estratégia da entidade e os objetivos comerciais de suporte. Durante uma avaliação, a organização considera se:

- Os componentes e princípios relacionados à gestão de riscos empresariais estão presentes e funcionando.
- Os componentes relacionados à gestão de riscos empresariais estão operando de maneira integrada.
- Os controles necessários para implementar os princípios relevantes estão presentes e funcionando.

A gestão eficaz de riscos empresariais é fundamental para o alcance bem-sucedido das estratégias e objetivos organizacionais. Ao garantir a presença e o funcionamento coeso dos componentes, dos princípios e dos controles pertinentes, as organizações podem razoavelmente esperar a criação, a preservação e a realização de valor. A avaliação dessas práticas, seja para comunicação externa, seja para uso interno, requer uma abordagem adaptada à complexidade específica do negócio, considerando fatores como geografia, setor, mudanças internas, desempenho histórico e requisitos regulatórios. Em última análise, a busca pela excelência na gestão de riscos empresariais reflete o compromisso contínuo das organizações em garantir a sustentabilidade e o sucesso a longo prazo.

Síntese do Capítulo

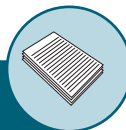


O gerenciamento integrado de riscos corporativos, estratégia e desempenho representa um paradigma essencial para o sucesso das organizações contemporâneas. Ao incorporar as práticas de gestão de riscos em sua estrutura, seus processos e sua cultura organizacional, as empresas têm a oportunidade de aprimorar sua resiliência, sua sustentabilidade e sua criação de valor.

Conforme explorado ao longo deste texto, a implementação de um sistema abrangente de gerenciamento de riscos empresariais possibilita às organizações identificar, avaliar e responder proativamente às incertezas e às ameaças que podem comprometer o alcance de seus objetivos estratégicos. Ao integrar os riscos às discussões e aos processos decisórios, as empresas estão mais aptas a adotar estratégias alinhadas ao seu apetite e perfil de risco. Além disso, a sincronização da gestão de riscos com indicadores-chave de desempenho viabiliza o monitoramento contínuo de eventos que podem causar desvios ou perdas. Dessa forma, podem-se tomar medidas corretivas rápidas e assertivas.

Portanto, o alinhamento entre gerenciamento de riscos, estratégia e desempenho fortalece a capacidade adaptativa das organizações, contribuindo para elevar a confiança de investidores e demais *stakeholders*. Ao adotar uma mentalidade proativa em relação aos riscos, as empresas se posicionam de forma mais sólida para enfrentar a volatilidade e buscar oportunidades em um mundo em constante transformação.

Textos Complementares



A Ética Protestante e o Espírito do Capitalismo - Max Weber

A Mente Enxuta nas Empresas - James P. Womack e Daniel T. Jones

Good Governance: Concept and Applications - International Monetary Fund (IMF)

Leituras, filmes e sites



Leitura

Enterprise risk management: Integrating with strategy and performance.
COSO, 2017.

Filmes

O Dilema das Redes - documentário da Netflix que aborda riscos e impactos das redes sociais.

Democracia em Vertigem - documentário da Netflix que analisa riscos políticos e de imagem.

Referências



ALBUQUERQUE, Jader Cristiano Magalhães. **Sistemas de informação e comunicação no setor público**. 3. ed. rev. atual. – Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração / UFSC; [Brasília]: CAPES: UAB, 2015. Disponível em: <https://educapes.capes.gov.br/bitstream/capes/643258/2/Sistemas%20de%20Informa%C3%A7%C3%A3o%20e%20Comunica%C3%A7%C3%A3o%20no%20Setor%20P%C3%BAblico.pdf>. Acesso em: 19 jan. 2024.

ALTOUNIAN, Cláudio Sarian, SOUZA, Daniel Luiz de, LAPA, Leonard Renne Guimarães. **Gestão e Governança pública para resultados**: uma visão prática. 2. ed. Belo Horizonte: Ed. Fórum, 2020.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Referencial básico de governança** / Tribunal de Contas da União. – Brasília: TCU, 2013. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/data/files/6A/B6/39/85/1CD4671023455957E18818A8/Referencial_basico_governanca_1_edicao.PDF. Acesso em: 02 jan. 2024

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Referencial básico de governança aplicável a organizações públicas e outros entes jurisdicionados ao TCU**. 3º ed. Brasília: TCU, Secretaria de Controle Externo da Administração do Estado – Secex Administração, 2020. p. 242.

BRESSER PEREIRA, L. C. (janeiro-abril de 1996). Da Administração Pública Burocrática à Gerencial. **Revista do Serviço Público**, v. 47, n.1, p. 7-29, 1996. Disponível em: <<https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/702/550>>. Acesso em: 7 jan. 2024.

CASTRO, Domingos Poubel. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público**: integração das áreas do ciclo de gestão: contabilidade, orçamento e auditoria e organização dos controles internos, como suporte à governança corporativa. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2016.

HIAVENATO, Idalberto. **Introdução à Teoria Geral da Administração**: uma visão abrangente da moderna administração das organizações. 7 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2003.

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). **Enterprise risk management** Integrating with strategy and performance. COSO, 2017.

COSTA, Clovis Corrêa da. **Estratégia de negócios**. São Paulo: Saraiva, 2009.

GIL, Antonio de Loureiro; ARIMA, Carlos Hideo; NAKAMURA, Wilson Toshiro. **Gestão**: Controle interno, risco e auditoria. São Paulo: Saraiva, 2013.

IFAC. **Governance in the public sector**. A governing body perspective. Disponível em: https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/study-13-governance-in-th.pdf. Acesso em: 3 jan. 2024.

IFAC. *International Federation of Accountants*. **Good governance in the public sector: consultation draft for an international framework**, 2013. Disponível em: <https://www.ifac.org/publications-resources/good-governance-public-sector>. Acesso em: 2 jan. 2024.

JUNQUILHO, Gelson Silva. **Teorias da administração pública**. Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração-UFSC; Brasília: CAPES - UAB, 2010, p. 182.

MACHADO, Débora Gomes; FERNANDES, Francisco Carlos e BIANCHI, Márcia. **Teoria da Agência e Governança Corporativa**: Reflexão acerca da Subordinação da Contabilidade à Administração. *Revista de Auditoria, Governança e Contabilidade*, v.4, n.10, p.39-55, 2016. Disponível em: <https://revistas.fucamp.edu.br/index.php/ragc/article/view/642>. Acesso em: 15 jan. 2024.

MENDES, Luis Augusto Lobão. **Estratégia empresarial**: promovendo o crescimento sustentado e sustentável. São Paulo: Saraiva, 2012.

MOTTA, Fernando C. Prestes; VASCONCELOS, Isabella F. Gouveia. **Teoria Geral da Administração**. 3. ed. rev. São Paulo: Congage Learning, 2006.

NARDES, João Augusto Ribeiro; ALTOUNIAN, Cláudio Sarian; VIEIRA, Luis Afonso Gomes. **Governança Pública**: o desafio do Brasil. 3 ed. Belo Horizonte: Ed. Fórum, 2018.

NASCIMENTO, Edson Ronaldo. **Gestão pública**. 4. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 416.

OLIVEIRA, Antonio Benedito Silva. **Controladoria Governamental** – Governança e controle econômico na implementação das políticas públicas. São Paulo: Atlas, 2010.

OLIVEIRA, Saulo Barbará de. **Instrumentos de gestão pública**. São Paulo: Saraiva, 2015.

RIBEIRO, Renato Jorge Brown; BLIACHERIENE, Ana Carla; SANTANA, José Lima. Considerações sobre formas, processos e isoformismo nas estruturas de controle interno da federação brasileira. *In*: BLIACHERIENE, Ana Carla; BRAGA, Marcus Vinicius de Azevedo; RIBEIRO, Renato Jorge Brown (org.). **Controladoria do Setor Público**, 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

SAITO, Richard; SILVEIRA, Alexandre Di Miceli. **Governança corporativa**: custos de agência e estrutura de propriedade. ABR./JUN. 2008 • ©ERA. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rae/a/nYsfxRCTy9S6zMq375ChNM/?format=pdf&lang=pt>. Acesso em: 21 jan. 2024.

SANTOS, Ânderson Ferreira dos. Administração pública brasileira: O modelo gerencial e as ferramentas de melhoria na gestão pública. **Revista Científica Multidisciplinar Núcleo do Conhecimento**. Ano 03, Ed. 08, Vol. 04, pp. 69-85, Agosto de 2018. Disponível em: <https://www.nucleodoconhecimento.com.br/administracao/o-modelo-gerencial>. Acesso em: 8 jan. 2024.

SECCHI, Leonardo. **Modelos organizacionais e reformas da administração pública**. Revista de Administração Pública – RAP – Rio de Janeiro 43 (2): p. 349, MAR./ABR. 2009.

VIEIRA, Eleonora Milano Falcão; SCHUELTER, Giovana; KERN, Vinícius Medina; ALVES, João Bosco da Mota. A Teoria Geral de Sistemas, gestão do conhecimento e educação a distância: revisão e integração dos temas dentro das organizações. **Revista de Ciências da Administração**. v.7, n.14, jul/dez 2005. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/adm/article/view/909>. Acesso em: 21 jan. 2024.

WORLD BANK. The International Bank for Reconstruction and Development. **Sourcebook for Evaluating Global and Regional Partnership Programs Indicative Principles and Standards**, 2007. Disponível em: <https://documents1.worldbank.org/curated/ru/580421468332070197/pdf/483940PUB0IEG010Bo-x338903B01PUBLIC1.pdf>. Acesso em: 03 jan. 2024.

Anexo

ANEXO 1 – Relatório dos auditores independentes sobre avaliação dos controles internos referente à empresa *The Coca-Cola Company*

Report of Independent Registered Public Accounting Firm

To the Shareowners and the Board of Directors of The Coca-Cola Company

Opinion on Internal Control Over Financial Reporting

We have audited The Coca-Cola Company and subsidiaries' internal control over financial reporting as of December 31, 2022, based on criteria established in Internal Control-Integrated Framework issued by the Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (2013 framework) (the COSO criteria). In our opinion, The Coca-Cola Company and subsidiaries (the Company) maintained, in all material respects, effective internal control over financial reporting as of December 31, 2022, based on the COSO criteria.

We also have audited, in accordance with the standards of the Public Company Accounting Oversight Board (United States) (PCAOB), the consolidated balance sheets of the Company as of December 31, 2022 and 2021, the related consolidated statements of income, comprehensive income, shareowners' equity, and cash flows for each of the three years in the period ended December 31, 2022, and the related notes and our report dated February 21, 2023 expressed an unqualified opinion thereon.

Basis for Opinion

The Company's management is responsible for maintaining effective internal control over financial reporting and for its assessment of the effectiveness of internal control over financial reporting included in the accompanying Management's Report on Internal Control Over Financial Reporting. Our responsibility is to express an opinion on the Company's internal control over financial reporting based on our audit. We are a public accounting firm registered with the PCAOB and are required to be independent with respect

to the Company in accordance with the U.S. federal securities laws and the applicable rules and regulations of the Securities and Exchange Commission and the PCAOB.

We conducted our audit in accordance with the standards of the PCAOB. Those standards require that we plan and perform the audit to obtain reasonable assurance about whether effective internal control over financial reporting was maintained in all material respects.

Our audit included obtaining an understanding of internal control over financial reporting, assessing the risk that a material weakness exists, testing and evaluating the design and operating effectiveness of internal control based on the assessed risk, and performing such other procedures as we considered necessary in the circumstances. We believe that our audit provides a reasonable basis for our opinion.

Definition and Limitations of Internal Control over Financial Reporting

A company's internal control over financial reporting is a process designed to provide reasonable assurance regarding the reliability of financial reporting and the preparation of financial statements for external purposes in accordance with generally accepted accounting principles. A company's internal control over financial reporting includes those policies and procedures that (1) pertain to the maintenance of records that, in reasonable detail, accurately and fairly reflect the transactions and dispositions of the assets of the company; (2) provide reasonable assurance that transactions are recorded as necessary to permit preparation of financial statements in accordance with generally accepted accounting principles, and that receipts and expenditures of the company are being made only in accordance with authorizations of management and directors of the company; and (3) provide reasonable assurance regarding prevention or timely detection of unauthorized acquisition, use, or disposition of the company's assets that could have a material effect on the financial statements.

Because of its inherent limitations, internal control over financial reporting may not prevent or detect misstatements. Also, projections of any evaluation of effectiveness to future periods are subject to the risk that controls may become inadequate because of changes in conditions, or that the degree of compliance with the policies or procedures may deteriorate.

/s/ Ernst & Young LLP

Atlanta, Georgia

February 21, 2023

Sobre os autores

Manuel Salgueiro Rodrigues Junior: Doutor em Administração e Controladoria pela Universidade Federal do Ceará (2020); mestre em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo (2003) e graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Ceará (1997). Foi Conselheiro do Conselho Regional de Contabilidade do Ceará de 2002 a 2005. Foi Coordenador do Prêmio Delmiro Gouveia de 2005 a 2010. Atualmente, é analista de controle externo do Tribunal de Contas do Estado do Ceará e Professor Assistente da Universidade Estadual do Ceará (Uece). Tem experiência na área de Administração, com ênfase em Ciências Contábeis, pesquisando principalmente os seguintes temas: Responsabilidade Social Corporativa, Setor Público e Metodologias de Ensino e Pesquisa

José Alexandre Fonseca da Silva: Mestre em Administração e Controladoria pela Universidade Federal do Ceará (UFC), com a dissertação Análise do Sistema Integrado de Contabilidade (SIC) sob a ótica do controle externo: estudo no Tribunal de Contas do Estado do Ceará; especialista em Gestão Estratégica de Projetos pela Faculdade Integrada do Ceará (FIC); graduado em Administração de Empresas pela Universidade Estadual do Ceará (Uece); graduado em Telemática/Informática pelo Centro Federal de Educação Tecnológica do Ceará (Cefet-CE). Possui Certificação Internacional PMP (Project Management Professional), pelo Project Management Institute (PMI). Tem experiência em gerenciamento de projetos, Auditoria Governamental e Governança. Atualmente é Analista de Controle Externo do Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE-CE) e docente da Faculdade Farias Brito (FFB).

Valéria Diniz de Miranda: Mestre em Engenharia Urbana e Engenharia Civil pela Universidade Federal da Paraíba (UFPB); Especialista em auditoria do século XXI (IPC/TCE-CE); Especialista em fiscalização de obras públicas (UnP); Auditora de Controle Externo do Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE-CE), com experiência em auditoria de obras públicas e Inovação no setor público; Experiência no magistério Superior na Faculdade Cearense (docente do curso de Engenharia de Produção e Coordenadora do curso de Engenharia Civil). Experiência no setor privado na área de projetos de saneamento, recursos hídricos e drenagem urbana.



Fiel a sua missão de interiorizar o ensino superior no estado Ceará, a Uece, como uma instituição que participa do Sistema Universidade Aberta do Brasil, vem ampliando a oferta de cursos de graduação e pós-graduação na modalidade de educação a distância e gerando experiências e possibilidades inovadoras com uso das novas plataformas tecnológicas decorrentes da popularização da internet, do funcionamento do cinturão digital e da massificação dos computadores pessoais.

Comprometida com a formação de professores em todos os níveis e a qualificação dos servidores públicos para bem servir ao Estado, os cursos da UAB/Uece atendem aos padrões de qualidade estabelecidos pelos normativos legais do Governo Federal e se articulam com as demandas de desenvolvimento das regiões do Ceará.



UECE

