

GOVERNANÇA PÚBLICA: ANÁLISE DAS PRÁTICAS DA CONTROLADORIA AO PADRÃO INTERNACIONAL

Edna Maria da Silva Medeiros de Oliveira

Universidade Federal do Rio Grande do Norte

Marcelo Rangner Vasconcelos Silva

Universidade Federal do Rio Grande do Norte

Tamara Pontes Félix

Universidade Federal do Rio Grande do Norte

Diogo Henrique Silva de Lima

Universidade Federal do Rio Grande do Norte

RESUMO

A Controladoria é importante na esfera pública devido a uma consciência maior dos cidadãos pelos seus direitos, além de uma exigência por uma administração pública resolutiva. Já a Governança Pública está associada ao debate político desenvolvimentista, adiciona-se o conflito de agência pressupondo que o agente (gestor público) está sempre preocupado com seu interesse próprio, enquanto que principal (cidadão) terá necessariamente interesses conflitantes. Dentro deste contexto, o presente estudo tem por objetivo analisar a aderência da Controladoria Geral do Estado do Rio Grande do Norte (CONTROL/RN) as práticas de Governança no Setor Público recomendadas pela Federação Internacional dos Contadores (IFAC), referentes as dimensões de controle e aos relatórios externos. O procedimento metodológico utilizado foi um estudo de caso do tipo descritivo, exploratório e documental, com abordagem qualitativa por meio da análise de conteúdo. Os resultados obtidos apontaram que os relatórios e as informações disponibilizadas pela CONTROL/RN atendem parcialmente às recomendações de práticas de governança no setor público referentes às dimensões do controle e relatórios externos.

Palavras-Chave: Controladoria; Governança; IFAC.

1. INTRODUÇÃO

O Estado do Rio Grande do Norte, situado na região Nordeste do Brasil, está passando por calamidade financeira, reflexo das más gestões anteriores, visto que no contexto histórico o setor público traz um conjunto de mudanças administrativas com vistas a explicar as relações entre o Estado, o governo e a sociedade (Girardi & Oliveira, 2019). Essas relações provocam adoção de práticas inovadoras perante a administração pública.

Devido a isso, os Estados têm se deparado com demandas variadas vindas de grandes corporações privadas e organismos supranacionais e pelas reivindicações da sociedade,

resultando em um cenário complexo para os gestores públicos (Rocha Neto, 2016). É notório que haja um esforço por parte dos entes públicos em atenderem as exigências legais e proporcionar à sociedade informações tempestivas, destaca-se que no setor público existe uma assimetria natural de informações entre os governantes e os governados (Stiglitz, 2002).

Através deste contexto, entra em cena a função e a atribuição da Controladoria, bem como Governança Pública e Teoria da Agência, que, para Macedo e Lavarda (2013), a Controladoria mostra-se importante na esfera pública devido a uma consciência maior dos cidadãos pelos seus direitos, além de uma exigência por uma administração pública resolutiva, que disponibilize serviços públicos de qualidade, com transparência e ética nas práticas públicas. Já a Governança Pública está associada ao debate político desenvolvimentista, termo utilizado para se referir às políticas de desenvolvimento orientadas por elementos estruturais, formados pela gestão, responsabilidade, transparência e legalidade do setor público (Kissler & Heidemann, 2006). E, por fim, a Teoria da Agência pressupõe que o ser humano está sempre preocupado com seu interesse próprio e, portanto, que os membros da organização terão necessariamente interesses conflitantes. (Dion, 2016).

Desse modo, Bovaird e Loffer (2003) listam dez características da boa governança que são recorrentes na literatura, a saber: o envolvimento do cidadão; transparência; prestação de contas; a igualdade e inclusão social (gênero, etnia, idade, religião, etc.); comportamento ético e honesto por parte dos governantes; desenvolvimento de procedimentos justos e legais; capacidade de competir em um ambiente global; capacidade de trabalhar eficazmente em parcerias; sustentabilidade; e o respeito pelo Estado de direito.

Desta forma, chama-se atenção sobre a missão institucional da International Federation of Accountants (IFAC), que é de servir ao interesse público, fortalecer a profissão contábil ao redor do mundo e contribuir ao desenvolvimento de economias internacionais fortes pelo estabelecimento e pela promoção da adesão a normas profissionais de alta qualidade, estimulando a convergência internacional a essas normas, e pronunciando-se sobre temas de interesse público que o conhecimento especializado da profissão tem o mais alto grau de relevância. Semelhantemente para Cavalcante e De luca (2013) não restam dúvidas que a presença do controle com uma dimensão da governança no setor público é explicitada nas recomendações da International Federation of Accountants (IFAC).

Diante do exposto e levando em consideração que o Governo do Estado do Rio Grande do Norte enfrenta um desequilíbrio fiscal, que se faz necessário analisar e identificar a aderência na qualidade da informação no seu portal da transparência, a presente pesquisa visa responder o seguinte problema: **Será que as informações disponibilizadas pelo portal da Controladoria do RN (CONTROL/RN) atendem às recomendações de práticas de governança no setor público da IFAC referentes às dimensões do controle e relatórios externos?**

Para responder tal questão, o presente estudo tem como objetivo analisar a aderência da Controladoria Geral do Estado do Rio Grande do Norte (CONTROL/RN) as práticas de Governança no Setor Público, recomendadas pela Federação Internacional dos Contadores (IFAC), referentes as dimensões de controle e aos relatórios externos, visto que serão adotados procedimentos metodológicos para coleta de dados por meio do Portal da Controladoria do Estado do RN e o Portal da Transparência.

Com isso, desenvolvemos, neste trabalho, uma pesquisa do tipo exploratória, documental, estudo de caso, com abordagem qualitativa mediante aplicação de análise de conteúdo, levando em consideração as fases: pré-análise, exploração do material e tratamento dos resultados. Este estudo encontra-se estruturado em cinco seções.

A primeira sendo a introdução, na qual é contextualizada a importância sobre Controladoria, Governança Pública e Teoria da Agência e a *International Federation of Accountants* (IFAC), assim como o objetivo e contribuições esperadas da pesquisa. A segunda seção representa o referencial o qual apresentará uma revisão de literatura, tal como estudos anteriores sobre o tema em questão. Em seguida, a terceira seção evidencia de forma consistente a metodologia utilizada na pesquisa para concretizar o objetivo proposto. A quarta seção apresenta a análise dos resultados e por fim, na quinta seção, são apresentadas as considerações finais da pesquisa, além das referências que serviram como alicerce para a presente pesquisa.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Governança no Setor Público

A Governança tem seu nascimento atrelado ao momento em que organizações deixaram de ser geridas diretamente por seus proprietários e passaram à administração de terceiros, a quem foi delegada autoridade e poder para administrar recursos pertencentes àqueles (IBGC, 2004). A Governança Pública pode-se classificar em cinco vertentes: sociopolítica, de políticas públicas, administrativa, de contratos e de redes, mas salienta que, todas essas perspectivas colaboram para a implementação de políticas públicas e prestação de serviços públicos (Osborne, 2010).

É importante ressaltar que a Casa Civil da Presidência da República (2018) abordou que possuir os habitantes de um ambiente como companheiro nos processos identificar os interesses dos cidadãos é um fato essencial e indispensável. Corroborando com essa ideia, o Relatório de Avaliação da OCDE (2011) sobre a governança pública no Brasil observou que apesar de o país apresentar desenvolvimento que certifique a existência de uma estrutura significativa, a instituição internacional elaborou algumas recomendações para incrementar os resultados obtidos atualmente, como:

- 1) Deve-se viabilizar a transparência e a fiscalização pela sociedade, ou seja, o governo deve ofertar maior transparência da gestão dos recursos pública além de tornar o acesso facilitado para promover o controle social;
- 2) Deve-se instalar fiscalização interna baseadas no risco assumido pela entidade pública de maneira que possa ofertar certificação razoável à sociedade;
- 3) Deve-se assumir modelo de alta atuação ética para nortear as ações e procedimentos realizados pelos colaboradores públicos no decorrer de suas funções públicas;
- 4) Devem-se revigorar os processos licitatórios no país, reconhecendo o papel estratégico dessa ferramenta para a prestação dos serviços públicos e também verificando as fragilidades e suscetibilidades à desonestidade.

O International Federation of Accountants (IFAC, 2001) segregou as políticas de Governança Pública em quatro dimensões:

- 1) Padrões de Comportamento; com aspectos relacionados à liderança e influência na

cultura organizacional e no comportamento dos indivíduos na organização;

- 2) Estruturas e Processos Organizacionais: com itens relacionados à alta gerência nas organizações com suas responsabilidades e a responsabilização das decisões;
- 3) Controle: relacionados à rede de controles estabelecidos pela gerência da organização para dar suporte aos objetivos propostos e garantir a eficiência e eficácia nas operações além de aspectos de confiabilidade nos relatórios internos e externos em relação à legislação vigente;
- 4) Relatórios Externos: que relaciona como a alta gerência demonstra a sua responsabilidade com os recursos financeiros e o desempenho da utilização dos recursos.
- 5) As dimensões acima citadas possuem os seguintes categorias e subcategorias:

Categoria	Subcategoria
I. Padrões de Comportamento	Liderança Código de Conduta Objetividade, integridade e honestidade
II. Estruturas e Processos Organizacionais.	Responsabilidade Estatutária Responsabilização pelo dinheiro público Comunicação com as partes interessadas Papéis e responsabilidades
III. Controle	Gerenciamento de riscos Auditoria interna Comitê de Auditoria Controle interno Orçamento, gestão financeira e treinamento pessoal
IV. Relatórios Externos	Relatório anual Uso de normas contábeis apropriadas Medidas de desempenho Auditoria Externa

Quadro 1. Dimensões padrão IFAC
Fonte: Baseado no *Study13* da IFAC.

2.1.1 Controladoria e Governança no Estado do RN

Com o objetivo de instrumentalizar a gestão e garantia da utilização ótima do recurso financeiro público do Estado do Rio Grande do Norte foi aprovada a Lei Complementar nº 150/1997 que criou a Controladoria Geral do Estado com a finalidade de atuar como Controle Interno da administração direta do Estado concebida em substituição à Contadoria Geral do Estado. Acrescenta-se como visto no tópico anterior, a controladoria é o órgão interno que auxiliar gestores governamentais a atingir aos objetivos e metas propostos (Assis et al, 2016).

Alinhados com as economias mais avançadas e com o objetivo de promover o desenvolvimento sustentável através da governança, o Estado do RN juntamente com 193 países aderiram ao Programa Agenda 2030 na reunião das Nações Unidas com dezessete

objetivos de desenvolvimento sustentável que foram segregadas em cinco dimensões chamadas de “cinco P’s” com objetivos relacionados às Pessoas, ao Planeta, à Prosperidade, à Paz e a Parceria (Moura, Nobre e Nogueira, 2018).

Dentro da perspectiva do controle social instrumentalizado através das leis de acesso à informação, o RN dispõe do sítio do Portal de Transparência que corresponde ao dispositivo online atualizado diariamente com os dados a partir de informações do Sistema Integrado de Planejamento e Gestão Fiscal (SIGEF) sobre a execução financeira-orçamentária do Estado.

De acordo com a pesquisa realizada por Oliveira e Pisa (2015), o Rio Grande do Norte possuía o Índice de Governança Pública em 2010 de 0,5905. Esse índice analisa as expectativas de efetividade do gasto, transparência e *Accountability*, Participação, Equidade e legalidade Ética e Integridade. O RN demonstrou o menor desempenho na abordagem em Transparência e *Accountability* com índice de 0,3820 e o maior resultado no que tange à legalidade ética e integridade com resultado de 0,7141.

Na tentativa também de otimizar a utilização dos recursos públicos em 02 de janeiro de 2019, a administração pública do RN emitiu o Decreto nº 28.690 que instituiu um Comitê de Gestão e Eficiência criado para o aconselhamento e regulamentação dentro do poder executivo estadual e para o qual dentre as competências as atividades de elaborar e pôr em prática de critérios relacionados à supervisão dos gastos públicos do Poder Executivo e dos dispêndios públicos estaduais de forma extensa e permanente; acompanhar as origens de recursos e do gasto público; conduzir e fiscalizar o gasto público de acordo com as estratégias estabelecidas no Plano Plurianual; analisar e categorizar a eficiência; apreciar níveis de eficiência na condução dos gastos da administração governamental conforme propostas em lei orçamentária; Determinar critérios para alinhadas decisões de gestão com o objetivo de incremento de eficiência do gasto e maior discernimento nas contratações públicas; Além de acompanhar permanente as situações mais onerosas aos cofres e dispêndios que possam tornar a gestão pública.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Com a finalidade alcançar o objetivo deste estudo, assim como explorar os aspectos relacionados à Controladoria como instrumento de governança pública, esta pesquisa é caracterizada como descritiva, exploratória, com abordagem qualitativa, sendo estudo de caso, utilizando-se de dados documentais como coleta de dados, como também uso da análise de conteúdo, que a população desta pesquisa compreende o Estado do Rio Grande do Norte, pois o intuito é de identificar se as informações disponibilizadas pelo portal da Controladoria do RN (CONTROL/RN), bem como o portal da Transparência do RN atendem às recomendações de práticas de governança no setor público sugeridos pela IFAC referentes às dimensões do controle e relatórios externos. Diante desses procedimentos, percebe-se a triangulação dos dados, visto que, de acordo com Denzin e Lincoln (2018) significa a incorporação de várias fontes recolhidas de meios distintos para dar mais robustez aos achados.

Dessa forma, a pesquisa foi realizada no segundo semestre de 2019, sendo o período analisado de 2016 a 2018, consultando os seguintes relatórios:

Para a coleta dos relatórios adotou-se a aplicação da análise de conteúdo, utilizando as três fases desse método, que, de acordo com Bardin (2011), as fases da organização são a pré-análise, a exploração material e o tratamento dos resultados.

Assim sendo, na pré-análise foi realizada uma leitura flutuante para escolha dos documentos com intuito de formular os objetivos da pesquisa para compor o corpus da análise de conteúdo. Já na fase de exploração material, ocorreu sobre as informações disponibilizadas nos sítios do Portal da Transparência RN e Controladoria do RN, em que foi aplicada a característica qualitativa da informação contábil denominada de comparabilidade afim de identificar aderência sobre as recomendações das dimensões de controle e dos relatórios externos proposto pelo IFAC.

E, finalmente, na fase do tratamento dos resultados foi realizado inferência e interpretações das informações coletadas, em que se chegou à conclusão de aderência em alguns pontos, como também omissões de informações e procedimentos mediante no que é proposto pela IFAC.

4. ANÁLISES E APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

Nesta seção serão apresentados os resultados da pesquisa, que, a fim de melhor contextualizar o estudo, foi dividido em quatro tópicos com os efeitos e discussão acerca de identificar se as informações disponibilizadas pelo portal da Controladoria do Estado do RN (CONTROL/RN) atendem às recomendações de práticas de governança no setor público da IFAC referentes às dimensões do controle e relatórios externos.

4.1 Estrutura da Controladoria Geral do RN

De acordo com o Decreto nº 28.685/2018, foi aprovado o regimento interno da Controladoria-Geral do Estado do Rio Grande do Norte, que as informações apresentadas no portal eletrônico da CONTROL/RN estão dispostas de acordo com as áreas correspondentes acada um dos quatro órgãos que integra sua estrutura organizacional: Núcleo de Prevenção da Corrupção, Corregedoria-Geral, Auditoria-Geral e Ouvidoria-Geral.

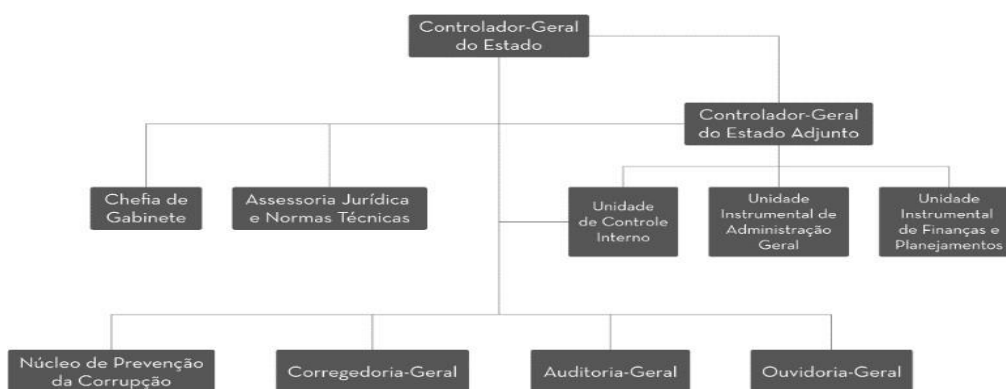


Figura 1. Estrutura da Controladoria Geral do RN

Fonte: CONTROL/RN, 2019.

O objeto de interesse desta pesquisa que se concentram nas áreas de controles e fiscalização, as quais são apresentadas, no portal eletrônico, contemplando o seguinte escopo:

a) Núcleo de Prevenção da Corrupção: Presta assessoramento permanente ao Controlador-Geral do Estado por meio de busca e tratamento de informações de natureza estratégica, por meio de instrumentos de tecnologia da informação e de atividades de investigação e

inteligência, mantendo colaboração contínua entre o Tribunal de Contas do Estado (TCE) e com o Ministério Público junto ao Tribunal de Contas.

b) Corregedoria-Geral: Trata sobre fiscalizar a aplicação das leis de responsabilização administrativa de agentes públicos, como também analisa denúncias contra agentes públicos, propondo ao Controlador-Geral do Estado a definição, padronização, sistematização e normatização dos procedimentos atinentes às atividades de correição, mediante a edição instrumentos normativos previstos neste regimento interno.

c) Auditoria-Geral: Refere-se a auxiliar o Controlador-Geral do Estado na supervisão técnica das atividades desempenhadas pelas Unidades de Controle Interno, exercendo controle das operações de crédito, avais, garantias, direitos e haveres do Estado, fiscalizando e avaliando a execução dos programas de governo, inclusive ações descentralizadas realizadas à conta de recursos oriundos dos orçamentos do tesouro Estadual, planejando, realizando e monitorando auditorias sobre a gestão dos recursos públicos estaduais sob a responsabilidade de órgãos e entidades públicas e privadas e sobre a aplicação de subvenções e renúncia de receitas, promovendo a apuração de denúncias formais relativas a irregularidades ou ilegalidades praticadas em qualquer órgão ou entidade da administração pública estadual, expedindo relatório conclusivo, para ciência imediata ao Controlador-Geral do Estado, mantendo o Tribunal de Contas do Estado colaboração técnica relativamente à troca de informações e de dados sobre fiscalização e inspeções, auditorias e tomadas de contas realizadas, objetivando uma maior integração dos controles interno e externo, para, no fim, emitir pareceres sobre os assuntos da sua competência.

d) Ouvidoria-Geral: Tem como atribuição de receber e dar o devido tratamento a denúncias, reclamações, elogios, solicitações diversas e sugestões, coordenar, orientar e exercer a supervisão técnica das atividades de ouvidoria do Poder Executivo, promovendo, junto ao Núcleo de Prevenção da Corrupção, ações que garantam à sociedade o acesso às informações públicas.

4.2 Análises das Informações Divulgadas nas Dimensões de Governança Controle e Relatórios Externos

Com a finalidade de promover uma melhor compreensão das informações divulgadas pela CONTROL/RN e do executivo do Estado do RN, agrupadas nas dimensões de governança controle e relatórios externos, será evidenciado abaixo o *check list* proposto pela IFAC, visto que, o referido modelo foi aplicado no estudo de Cavalcante e De Luca (2013).

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

Figura 2. Informações divulgadas pela CONTROL/RN agrupadas nas dimensões de governança Controle e Relatórios Externos

Fonte: Elaborado pelos autores, 2019.

A análise do conteúdo das informações disponibilizadas pela CONTROL/RN e o portal da transparência em atendimento às recomendações da IFAC (2004) demonstra que:

a) **Quanto à dimensão do controle:**

Gestão de risco – Foram avaliados os relatórios disponibilizados: PPA, LOA e as

prestações de contas dos gestores, após a verificação dos objetivos e as metas fiscais estabelecidas no período de 2016 à 2019, não identificamos em relatório específico ou informação complementar uma avaliação quanto ao risco do não cumprimento, ações para monitoramento e possíveis correções dos riscos pelo não cumprimento dos objetivos e das metas fiscais, em atendimento as especificações e recomendações do IFAC.

Auditoria interna – Nesta área foram analisados os relatórios de auditorias especiais disponibilizados: Relatório Final da Auditoria – SESAP; Relatório Final do Controle Interno – SETHAS; Relatório Preliminar de Informações – Restaurante Popular; e a Nota de Auditoria nº 01/2019 do Centrais de Abastecimento do RN S/A (CEASA). Adiciona-se o Relatório Geral e Circunstanciado do Órgão Central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo, referente ao ano de 2018, em que destacamos a mensagem a seguir: “Merece uma observação à parte, constante neste Relatório, a respeito da “calamidade contábil” apontada pela Nota Técnica SEI nº 1/2019/GEPAC/COREM/SURIN/STN/ FAZENDA-ME, gerada após visita técnica dos auditores da Secretaria do Tesouro Nacional – STN em janeiro de 2019.” Após a análise dos relatórios e informações disponibilizadas, considera-se que as informações atendem parcialmente as recomendações do IFAC, mas sua atuação faz se necessária em revisar as operações e programas de governo, para avaliar se os resultados dos objetivos e metas estabelecidos foram atendidos, verificar se os programas são desenvolvidos como planejados, e a eficiência e na aplicação dos recursos, entre outros.

Comitê de Auditoria: Ao analisar os relatórios e informações divulgadas no site da CONTROL/RN, observa-se que não há avaliação da estrutura de controle interno, nem dos processos de auditoria interna e externa, constatando a não existência de um comitê de auditoria, logo não atende as recomendações do IFAC.

Controle interno – Ao analisar o relatório Cumprimento dos Programas Previstos na lei Orçamentária Anual, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade e atingimento de metas, assim como a consonância dos mesmos com o plano plurianual e a lei de diretrizes orçamentárias, destacam-se o comentário a seguir “Ressalte-se que estão sendo tomadas medidas para que o Controle Interno seja efetivamente funcional e cumpra suas atribuições legais, bem como estão sendo tomadas as medidas necessárias para que a contabilidade, que está há mais de década sem refletir com precisão a realidade do Estado, tenha suas irregularidades sanadas, e passe a atuar integralmente em consonância com a legislação vigente.” Apesar de atender a recomendação de divulgar e manter a estrutura da controladoria do estado e ser atuante em atestar os relatórios de forma transparente, faz-se a ressalva de que a contabilidade não reflete a realidade da instituição. Neste sentido, não atende a recomendação do IFAC como órgão de governo responsável em estabelecer e racionalizar diretrizes de controle interno de forma a reportar e assegurar a sua efetividade em relatórios anuais da instituição.

Orçamento e gestão financeira – Ao analisar os relatórios de prestação de contas do poder executivo do Estado, Lei Orçamentária Anual, Lei de Responsabilidade Fiscal, prestação de contas do poder executivo do Estado e demais relatórios anexos, referente ao ano 2018, constata-se que a CONTROL/RN atende às recomendações do IFAC.

Treinamento – Ao analisar os relatórios de prestações de contas e seus demais anexos, não se identifica a previsão ou execução de despesas de treinamentos, ou menção de

cronograma para atividades de capacitação para os cargos de staff. Neste sentido, percebe-se o não atendimento das recomendações do IFAC.

b) Quanto à dimensão dos relatórios externos:

Relatórios Anuais – a recomendação da IFAC (2001) é atendida mediante disponibilização dos relatórios de prestação de contas anual da Presidência da República. Embora os relatórios de gestão de cada entidade, individualizados, não estejam disponibilizados, as informações são contempladas no relatório de prestação de contas consolidado.

Normas contábeis apropriadas – Ao analisar o conteúdo das notas explicativas e demais relatórios de prestação de contas do governo Estadual, no período de 2016 a 2018, destaca-se a aplicação das normas e legislações vigentes, tais como: Lei Complementar Federal 101/2000; Lei Federal nº4.320/1964; Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público-NBCT 16 e o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP. No entanto, não identificamos a adoção de Padrões Internacionais de Contabilidade Pública (International Public Accounting Standards – IPSAS), logo não atende as recomendações do IFAC quanto as normas contábeis apropriadas no preparo das demonstrações contábeis.

Medidas de desempenho – Ao analisar o conteúdo das prestações de contas do Estado e demais relatórios e anexos no site da CONTROL/RN, não foram disponibilizados os relatórios com medidas de desempenho, quanto a mensuração de custos dos programas, avaliação da eficiência, eficácia e economicidade na aplicação dos recursos, análise e monitoramento ao atingimento dos objetivos. Logo, quanto a abordagem das medidas de desempenho não atende a dimensão dos relatórios externos recomendados pelo IFAC.

Auditoria externa – Quanto aos relatórios da auditoria externa divulgados no site da CONTROL/RN ou no portal da transparência, não há existência do comitê de auditoria, nem são apresentados relatórios de auditoria externas apontando as fragilidades e a confiança na auditoria interna e ou questões relevantes, como a revisão de demonstrativos financeiros decorrentes de auditorias externas realizadas pelo Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Norte. Diante do exposto, os relatórios de auditorias externas atendem as recomendações do IFAC.

4.3 Adequação das Informações Divulgadas pela CONTROL/RN aos Aspectos Recomendados pela IFAC

Dando continuidade ao objetivo desta pesquisa, esse tópico será apresentado os resultados obtidos quanto à identificação das informações divulgadas por dispositivos eletrônicos os aspectos recomendados pela IFAC, em que, por meio da análise de conteúdo e por intermédio da pré-análise, exploração do material e tratamento dos resultados, chegou-se como fruto da pesquisa os seguintes resultados:

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

Figura 3. Adequação das informações divulgadas pela CONTROL/RN aos aspectos recomendados pela IFAC (2001).

Fonte: Elaborado pelos autores, 2019

No que se refere à auditoria interna e seu aspecto de controle, esperava-se que fossem

informados com total clareza pelo portal da CONTROL/RN a relevância das políticas e planos junto com seus efeitos financeiros, a economia e eficiência no uso dos recursos, a integridade os sistemas informatizados. Contudo é substancialmente comprovado que somente a partir do exercício de 2019 os procedimentos de revisões dos programas, assim como a extensão da salvaguarda dos ativos quanto aos desperdícios, ineficiência administrativas e fraudes, a confiabilidade das informações gerenciais e financeiras, são cumpridos conforme as recomendações da IFAC.

Por conseguinte, quanto a divulgação dos relatórios do orçamento e gestão financeira, percebe-se que o portal eletrônico dispõe dos Balanços e Demonstrativos Financeiros, os quais evidenciam a recomendação da IFAC, quanto a aplicação dos recursos alocados, promovendo assim o equilíbrio das finanças públicas.

Por último, vem o relatório externo correlacionado com o relatório anual do governo do Estado do Rio Grande do Norte, que se confirma aderência quanto a dimensão de governança proposto pelo IFAC, tendo em vista que no portal da CONTROL/RN está disponível o Balanço Geral a partir do exercício de 2002.

Todavia, como fruto de resultado da pesquisa chegou-se a conclusão que alguns relatórios deixam a desejar quanto a sua apresentação no portal assim como exemplo o relatório das auditorias das demonstrações financeiras, visto que cabe ao Tribunal de Contas do Estado (TCE/RN) elaborar tal procedimento.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente artigo teve como objetivo analisar a aderência da Controladoria Geral do Estado do Rio Grande do Norte (CONTROL/RN) as práticas de Governança no Setor Público recomendadas pela Federação Internacional dos Contadores (IFAC), referentes as dimensões de controle e aos relatórios externos. Para alcançar o objetivo proposto foram analisadas informações divulgadas pelo portal eletrônico da CONTROL/RN, por meio da coleta de dados e, em seguida, sob análise de conteúdo, utilizando as técnicas da pré-análise, a exploração do material e tratamento dos resultados a fim de identificar aderência quanto às dimensões de governança quanto ao controle e relatório externo proposto pela IFAC.

Com base nos resultados alcançados, identificou-se que a CONTROL/RN possui responsabilidade quanto a transparência e *accountability* a nível de divulgação referente aos gastos do governo do Estado do Rio Grande do Norte, sendo essas informações depositadas nos portais da própria controladoria, bem como no da Transparência RN.

Desta forma, a pesquisa revelou que a CONTROL/RN atende parcialmente, com algumas exceções quanto às dimensões de governança no que tange ao controle e aos relatórios externos propostos pela IFAC. Todavia os pontos que apresentaram fragilidades quanto à dimensão de controle foi a relevância das políticas, planos e procedimentos e efeitos financeiros devido o fato que no portal não consta relatórios específicos quanto à natureza do trabalho. Já com relação à dimensão dos relatórios externos, evidencia-se a ausência do relatório da auditoria externa nas demonstrações financeiras e enfatizamos a responsabilidade do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Norte (TCE-RN) em realizar procedimentos de auditoria externa e sua divulgação.

Portanto, a presente pesquisa sinaliza limitada aderência quanto às informações

divulgadas pela CONTROL/RN, no seu portal eletrônico, referentes ao tipo e ao conteúdo das recomendações da IFAC relacionadas ao controle e aos relatórios externos, que, comparando com os achados do estudo de Cavalcante e De Luca (2013), mostra evolução temática e prática, tendo em vista que o trabalho desses autores apontou uma variação de nível de atendimento das divulgações informadas pela Controladoria Geral da União (CGU) quanto ao tipo e ao conteúdo das recomendações da IFAC.

Considerando a natureza exploratória dessa pesquisa, recomenda-se estudos futuros dessa temática sobre as informações divulgadas pelas Controladorias de todos os Estados e Municípios brasileiros, através de realização de entrevistas com os responsáveis da Controladoria e a análise da aderência em todas as dimensões recomendadas pelo IFAC, visando contribuir para a excelência da gestão pública no Brasil.

REFERÊNCIAS

- Assis, L.; Silva, C.L.; Catapan, A. (2016). As funções da controladoria e sua aplicabilidade na administração pública: Uma análise da gestão dos órgãos de controle. *Revista Capital Científico*, v.14, v.3. Recuperado em 9 de outubro de 2019 de <https://revistas.unicentro.br/index.php/capitalcientifico/article/view/4055>
- Bardin, L. (2011). *Análise de conteúdo*. São Paulo: Edições 70.
- Banco Internacional para Reconstrução e Desenvolvimento e Banco Mundial. (2017) *Governança e a Lei: visão Geral*. Washington. Recuperado em 1 de novembro de 2019 de <https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/25880/210950ovPT.pdf?seque=15&isAllowed=y>. Acesso em: 01, nov.2019.
- Beliner, D. (2014) The Political Origins of Transparency. *The Journal of Politics*, Vol. 76, 2, 479–491. Doi:10.1017/S0022381613001412.
- Bianchi, M.; Backes, R. G.; Giongo, J. (2006). A participação da Controladoria no processo de gestão organizacional. *Revista Contexto*, v.6 n.10, p. 1-23, 2º sem. Recuperado em 6 de novembro de 2019 de <http://seer.ufrgs.br/ConTexto/article/view/11230>.
- Bovaird, T; Loffer, E. (2003). Evaluating the Quality of Public Governance: Indicators, Models and Methodologies. *International Review of Administrative Sciences*, v. 69, n. 3, p. 312-328. Recuperado em 10 de setembro de 2019 de <http://ras.sagepub.com/content/69/3/313>.
- Casa Civil da Presidência da República. (2018). *Guia da Política de Governança Pública*. Brasília, DF.
- Cavalcante, M.C.N.; De Luca, M.M.M. (2013). Controladoria como instrumento no setor público. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 7(1). Recuperado em 4 de outubro de 2019 de <http://www.repec.org.br/repec/article/download/138/712/>.
- Constituição da República Federativa do Brasil: Promulgada em 5 de outubro de 1988. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico.
- Dani, A. C.; Magro, C. B. D.; Matias-Pereira, J.; Zonatto, V. C. S. (2018). Efeito da Qualidade da Governança Pública sobre o Sentimento de Confiança da População nas Instituições Governamentais: Uma Análise para Países Latino-Americanos . *Administração Pública e*

- Gestão Social, v. 10, n. 4, p. 228-238. Recuperado em 10 de setembro 2019 de <http://www.spell.org.br/documentos/ver/51391>.
- Decreto nº 9.203, de 22 de novembro de 2017. Dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional.
- Decreto nº 28.684, de 31 de dezembro de 2018. Regulamenta a Lei Complementar Estadual nº 638, de 28 de junho de 2018, que dispõe sobre o Sistema Integrado de Controle Interno do Poder Executivo do Rio Grande do Norte.
- Decreto nº 28.685, de 31 de dezembro de 2018. Aprova o Regimento Interno da Controladoria- Geral do Estado (CONTROL).
- Decreto nº 28.690, de 02 de janeiro de 2019. Institui o Comitê de Gestão e Eficiência no âmbito do poder Executivo do Estado do Rio Grande do Norte.
- Denzin, N. K.; Lincoln, Y. S. (2018). *The SAGE Handbook of Qualitative Research*. 5. ed. London: Sage Publications Inc.
- Dion, M. (2016). Agency theory and financial crime: The paradox of the opportunistic executive. *Journal of Financial Crime*, 23(3):574–587.
- Freire, N.M.M.; Gomes, D.W.R.; Oliveira, O.V. (2019). Gestão Pública em accountability: Estudo com Prefeituras do Estado do Ceará. *Revista Expressão Católica*, v.8, n.1. Recuperado em 10 de setembro 2019 de <http://publicacoesacademicas.unicatolicaquixada.edu.br/index.php/rec/article/view/2195>.
- Girardi, J.; Oliveira, A.G. (2019). A governança na Administração Pública Federal para a mitigação da corrupção: uma análise de conteúdo da política pública. *Revista de Auditoria Governança e Contabilidade (RAGC)*, v.7, n.27. Recuperado em 4 de agosto de 2019 de <http://www.fucamp.edu.br/editora/index.php/ragc/article/view/1722>.
- Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. Recuperado em 1 de outubro de 2019 de <https://www.ibgc.org.br/quemsomos>.
- International Federation of Accountants. (2001). Governance in the public sector: a governing body perspective. Recuperado em 4 de Agosto de 2019 de https://portal.tcu.gov.br/en_us/biblioteca-digital/governance-in-the-public-sector-a-governing-body-perspective.htm.
- Jessop, B. (2003) *Governance as social and political communication*. Manchester University Press. New York.
- Kissler, L.; Heidemann, F. G. (2006). Governança pública: novo modelo regulatório para as relações entre Estado, mercado e sociedade? *Revista de Administração Pública*, v. 40, n. 3, p. 479-499.2006. Recuperado em 10 de outubro de 2019 de <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/6826>.
- Lei nº 12.527, de 18 novembro de 2011. Regulamenta o acesso à informações públicas.
- Lei Complementar nº 150, de 09 de janeiro de 1997. Dispõe sobre o Sistema integrado de controle interno do poder executivo do Rio Grande do Norte.
- Macêdo, F.F.R.; Lavarda, C.E.F. (2013). Características da Produção Científica sobre Orçamento Público, Orçamento Participativo e Controladoria Pública na primeira

- década do Século XXI. *Revista de Administração Pública e Gestão Social*, 5(1), 01-42. Recuperado em 10 de setembro de 2019 de <http://www.apgs.ufv.br/index.php/apgs/article/view/447/269#.VzdwEpErLIV>.
- Mayer, A.P. C.; Bachmam, C. De P. Hartmann, L. B. Pereira, B. A. D.; Pinto, N.G.M. (2017), Controle patrimonial de bens imóveis com base nas dimensões de governança pública estabelecidos pela organização International Federation of Accountants (IFAC): Um estudo de caso na UFSM. *Revista Práticas de Administração Pública*, v.1, n.2. Recuperado em 10 de setembro de 2019 de <https://periodicos.ufsm.br/pap/article/view/26006/16680>.
- Moura, J.M.; Nobre, A.C. Dos S.; Nogueira, G. (2018, Julho). O Modelo inovador de gestão adotado pelo Rio Grande do Norte, Brasil, e o seu alinhamento com a agenda 2030. XXIII Congresso Internacional del CLAD sobre la reforma de la del Estado y de la Administración Pública, Guadalajara, México.
- Oliveira, A.G.; Pisa, B.J. (2015). Índice de avaliação da governança pública: Instrumento de planejamento do Estado e de controle social pelo cidadão. *Revista de Administração Pública*, v.49, n.5. Recuperado em 1 de novembro de 2019 de <http://dx.doi.org/10.1590/0034-7612136179>.
- Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico. Avaliação da OCDE sobre o sistema de Integridade da Administração Pública Federal Brasileira: Gerenciando riscos por uma administração pública mais íntegra. 2011. Recuperado em 1 de novembro de 2019 de <https://www.cgu.gov.br/assuntos/articulacao-internacional/convencao-da-ocde/arquivos/avaliacaointegridadebrasileiraocde.pdf>.
- Osborne, Stephen P. *The new public governance*. Routledge, New York, 2010.
- Portal da Transparência do Rio Grande do Norte. Recuperado em 1 de novembro de 2029 em <http://transparencia.rn.gov.br/>.
- Rocha Neto, J.M. (2016). Em busca da integração de ações governamentais no planejamento regional: O caso do Promeso. *Revista de Gestão e Regionalidade*, v.2, n.95. Recuperado em 4 de agosto de 2019 de http://seer.uscs.edu.br/index.php/revista_gestao/article/view/2377.
- Santana Júnior, J.J.B. *et al.* (2009) Transparência Fiscal Eletrônica: Uma análise dos níveis de Transparência apresentados nos sites dos Poderes e Órgãos dos Estados e do Distrito Federal do Brasil. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, v.3, n.3, p.62-84. Recuperado em 15 de outubro de 2019 de <http://www.repec.org.br/repec/article/view/101>.
- Scarpin, J. E.; Slomski, V. (2007). Estudo dos fatores condicionantes do índice de desenvolvimento humano nos municípios do estado do Paraná: instrumento de controladoria para a tomada de decisões na gestão governamental. *Revista de Administração Pública*, v. 41, n. 5, p. 909-93. Recuperado em 15 de outubro de 2019 de <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/6612>.
- Sediyama, G.A.S.; Anjos, D.A.; Felix, E.M. (2019). Transparência pública municipal: uma

- análise dos municípios mineiros que decretaram calamidade financeira municipal. *Revista de Gestão e Regionalidade*, v.35, n.104, Recuperado em 10 de setembro de 2019 de https://seer.uscs.edu.br/index.php/revista_gestao/article/download/5045/2737. 2377.
- Silva, N. Dos R.; Carneiro, A. De F.; Ramos, E. G. (2015) *Controladoria no Setor Público: Uma comparação entre as Leis de criação em quatro dos maiores Municípios de Rondônia e a literatura*. *Revista Evidenciação Contábil & Finanças*, v.3, n.2. Recuperado em 15 de outubro de 2019 de <https://periodicos.ufpb.br/ojs2/index.php/recfin/article/view/20656>.
- Souza, I.M.; Pereira, C.A. (2019) *A governança corporativa e o papel das controladorias municipais: as falas dos controladores em uma combinação de análise léxica e keywords com análise de conteúdo*. *Revista de Administração Pública e Gestão Social*, v.7,n.30. Recuperado em 4 de agosto de 2019 de <http://fucamp.edu.br/editora/index.php/ragc/article/view/1869>. Acesso em: 04 ago. 2019.
- Suzart, J. A. S.; Marcelino, C. V.; Rocha, J. S. (2011). *As instituições brasileiras de controladoria pública – teoria versus prática*. *Revista Contabilidade, Gestão e Governança*. v.14, n.1, p.44-56. Recuperado em 26 de setembro de 2019 de <<https://cgg-amg.unb.br/index.php/contabil/article/view/265>> Acesso em 26.set.2019
- Stiglitz, J. (2002). *Transparency in government*. In: WORLD BANK INSTITUTE. *The right to tell: the role of mass media in economic development*. Washington, D.C: The World Bank,. p.27-44.
- Tribunal De Contas Da União. (2014). *Referencial básico de governança. Aplicável a órgãos e entidades da Administração Pública. Versão 2*. Brasília: TCU, Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão. Recuperado em 2 de novembro de 2016 de <<http://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?inline=1&fileId=8A8182A24F0A728E014F0B34D331418D>>.
- Tribunal De Contas Da União. (2014). *Dez Passos para a boa governança. Versão 2*. Brasília: TCU, Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão. Recuperado em 2 de novembro de 2016 de <<https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/10-passos-para-a-boa-governanca.htm>>.
- Yin, R. K. (2015). *Estudo de caso: Planejamento e Métodos*. 5. ed. Porto Alegre: Bookman.