

Bases contábeis para aplicação do modelo EVM na gestão de projetos.

Alexandre Pepe Reis
Mestre em Ciências Contábeis pela
Universidade Federal do Rio de Janeiro
alexpepe@gmail.com

Resumo

O objetivo deste artigo é apresentar a metodologia Earned Value Management (EVM) utilizada no Gerenciamento de Desempenho dos Projetos e suas métricas, a ser discutido a partir de três questões principais: (I) existe diferença entre os indicadores contábeis utilizados no gerenciamento de projetos? (II) estes indicadores podem ser utilizados para suportar ações corretivas? e, (III) a utilização sistemática de indicadores tem impacto positivo nos resultados do projeto? A opção metodológica usada foi a de estudo de artigos sobre projetos, em particular no fluxo de informação entre o contratado e contratante. Concluindo que, a dificuldade na obtenção de dados contábeis, consequência da incompatibilidade dos sistemas de informação, muitas vezes implantados para atender necessidades de um determinado setor/pontuais, aliada à ausência de confiabilidade das informações fornecidas, é o grande desafio de qualquer sistema de apoio de decisão, que deve ser desenvolvido em função da experiência prática e da necessidade de, no processo de desenvolvimento do sistema contábil-financeiro, antecipar-se o máximo possível das necessidades do gestor do projeto.

Palavras chaves: Gestão de projetos. Monitoramento. Investimento público. Bases contábeis.

Método de Pesquisa: MET6 – Crítico/Interdisciplinar

Área de conhecimento: AT5 – Contabilidade e Sistemas de Informações

1. INTRODUÇÃO

O parágrafo único do artigo 1º da Constituição da República Federativa do Brasil afirma que todo o poder é emanado do povo, que o exerce por meio de representantes. Nesse contexto, pode-se dizer que a sociedade, como detentora do capital, delega a terceiros a administração dos seus recursos.

Sob esse aspecto, espera-se que os interesses da sociedade, considerada nessa relação como principal, sejam atendidos de forma satisfatória pelos administradores de seus recursos, considerados, neste caso, os agentes.

Jensen e Meckling (1976), definem que a relação da agência é um contrato que envolve uma ou mais pessoas, na qual o principal contrata o agente para realizar algum serviço em seu nome, podendo delegar autoridade para o agente tomar decisões.

Ocorre que nem sempre os interesses do agente estão alinhados aos interesses do principal, o que resulta em conflito de agência. Jensen e Meckling (1976) afirmam que existem razões para acreditar que o agente não agirá sempre em função dos interesses do responsável principal, tendo em vista que as partes tendem a buscar maximizar seus próprios benefícios, incorrendo no risco de produzir resultados que nem sempre estão condizentes com os interesses da outra parte da relação. Promover a melhoria dos processos organizacionais, limitar os conflitos de interesses, bem como alinhar atitudes e reduzir o desequilíbrio das informações são mecanismos de governança.

De acordo com o modelo do Referencial Básico de Governança Aplicável a Órgãos e Entidades da Administração Pública e Ações Indutoras de Melhoria – RBG (2014), desenvolvido pelo Tribunal de Contas da União (TCU), a governança no setor público engloba os mecanismos de liderança, estratégia e controle que são colocados em prática com o propósito de avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão, visando conduzir as políticas públicas e a prestação de serviços de interesse da sociedade.

Um levantamento realizado em 2014 pelo Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo (TCEES), que contou com a parceria do TCU, da Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (Atricon), do Instituto Rui Barbosa (IRB) e mais 27 tribunais de contas brasileiros, identificou a situação da governança no setor público em âmbito nacional - esferas federal, estadual, distrital e municipal.

No âmbito do Estado do Espírito Santo, a pesquisa sobre a situação da governança pública envolveu 221 organizações públicas, entre elas estão órgãos estaduais dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, incluindo as autarquias, fundações públicas, sociedades de economia mista, empresas públicas e todos os 78 municípios do Estado.

Considerando que, segundo Iudícibus e Marion (2000), o papel da contabilidade é fornecer informações estruturadas, de natureza econômica, financeira e, complementarmente, física e de produtividade social aos usuários internos e externos à entidade objeto da contabilidade, o objetivo do presente estudo é verificar a contribuição da contabilidade, no que tange o mecanismo de controle, como instrumento de governança das organizações públicas do Estado do Espírito Santo.

Esta pesquisa justifica-se por agregar valor à Contabilidade, tendo em vista que é uma das responsáveis pela promoção de melhorias organizacionais sob o aspecto da governança, em especial a pública, objeto do presente estudo.

Este artigo está estruturado em cinco seções. Na primeira seção consta a introdução do tema. A segunda seção apresenta o referencial teórico da presente pesquisa, contendo um breve histórico da governança corporativa, aspectos conceituais sobre a governança no setor público, a governança sob a perspectiva do Tribunal de Contas da União, a metodologia aplicada no Levantamento Nacional de Governança Pública e no Levantamento da Capacidade de Governança Pública de Órgãos e Entidades da Administração Pública do Estado do Espírito Santo, é apresentada ainda na segunda seção, a relação estabelecida entre a Contabilidade e a Governança Pública. Na terceira seção consta a metodologia utilizada neste estudo. A quarta seção é composta pela apresentação e análise dos resultados. Por fim, na quinta seção são apresentadas as considerações finais do estudo, as quais sugerem que ações de aperfeiçoamento relacionadas à contabilidade sejam aplicadas nas organizações públicas, no intuito de se obter melhorias em seus processos de governança, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Governança Corporativa

Com o crescimento da integração dos diferentes mercados a nível mundial, as organizações foram obrigadas a promoverem adaptações em suas estruturas no intuito de permanecerem competitivas neste novo cenário. Uma dessas mudanças foi a necessidade da separação entre a propriedade e a gestão empresarial, gerando os chamados contratos de agência.

Sobre a Teoria da Agência, Jensen e Meckling(1976) definem que a relação da agência é um contrato em que envolve uma ou mais pessoas na qual o principal contrata o agente para realizar algum serviço em seu nome, podendo ainda delegar autoridade para o agente tomar decisões.

No entanto, nem sempre os interesses do agente estão alinhados aos interesses do principal, o que resulta em conflito de agência. Sobre esse assunto, Jensen e Meckling(1976) afirmam que existem boas razões para acreditar que o agente não agirá sempre de forma alinhada aos melhores interesses do responsável principal, tendo em vista que as partes tendem a buscar maximizar seus próprios benefícios, incorrendo no risco de produzir resultados que nem sempre estão condizentes com os interesses da outra parte da relação.

Na busca pela melhoria dos processos organizacionais, limitações dos conflitos de interesses, bem como o alinhamento de atitudes e redução do desequilíbrio das informações, mecanismos de governança foram desenvolvidos.

O Instituto Brasileiro de Governança Corporativa – IBGC (2009), define governança corporativa como o sistema pelo qual as organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, o que envolve práticas e os relacionamentos entre proprietários, conselho de administração, diretoria e órgãos de controle. Ainda segundo o IBGC (2009), as boas práticas de governança corporativa revertem-se em recomendações objetivas, na busca pela preservação e otimização do valor da organização, facilitando seu acesso ao capital e contribuindo para a sua longevidade.

Bianchi, Silva, Gelatti e Rocha(2009), retratam a governança corporativa como um sistema de gestão que procura priorizar uma relação ética entre a empresa e seus grupos de interesse. Preocupando-se ainda quanto ao relacionamento mais transparente, a fim de

assegurar a longevidade de uma relação de parceria entre o principal e o agente, que, são acionistas e gerentes, respectivamente.

Na realidade, o surgimento da governança corporativa ocorreu há mais de 50 anos, conforme expõe Silva (2004), no entanto, somente nos últimos anos vem se transformando em uma preocupação em diversos países, sejam mercados desenvolvidos, ou emergentes.

Dessa forma, a ascensão do tema governança está associada ao momento de transição da gestão das organizações, quando deixam de ser geridas diretamente por seus proprietários e passam à administração de terceiros, a quem foi delegada autoridade e poder para administrar recursos pertencentes àqueles.

Nesse contexto, houve a necessidade da ampliação de estudos sobre o desenvolvimento de múltiplas estruturas de governança, a fim de que o desempenho organizacional fosse aperfeiçoado, no intuito de contribuir para a redução dos conflitos e para o alinhamento das ações organizacionais, visando trazer mais segurança para proprietários.

2.2 Governança no Setor Público

O tema governança é um procedimento que tem se tornado conhecido em diversas áreas da sociedade, afirmam Ribeiro, Molina e Oliveira (2015). Nesse sentido, o assunto vem sendo objeto de desenvolvimento de estudos não somente na área privada, como também na área pública, uma vez que os princípios e práticas da boa governança corporativa aplicam-se a qualquer tipo de organização, independentemente do porte, natureza jurídica ou tipo de controle, ressalta o IBGC (2009).

No que tange ao setor público, o RBG (2014) aponta que a crise fiscal de 1980 exigiu das organizações públicas um novo arranjo econômico e político internacional, com vistas a tornar o Estado mais eficiente. Diante disso, iniciou-se a discussão sobre o tema governança nas organizações públicas, resultando em princípios norteadores para as boas práticas de governança, produzidos pela *International Federation of Accountants* (IFAC, 2001), sendo eles a transparência, integridade e prestação de contas.

2.3 Governança sob a Perspectiva do Tribunal de Contas da União

Em conformidade com o modelo do RBG (2014), governança no setor público engloba três mecanismos, quais sejam: liderança, estratégia e controle, que são colocados em prática no intuito de avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão, e conduzir as políticas públicas e a prestação de serviços de interesse da sociedade. Tais mecanismos de governança são divididos em 10 componentes que contribuem para o atingimento dos objetivos propostos pela governança (Figura 1).

Figura 1 - Componentes dos mecanismos de governança



Fonte: RBG(2014)

A presente pesquisa está direcionada a investigar aspectos relativos ao mecanismo de controle. De acordo com o RBG (2014), o mecanismo de controle é formado por três componentes. A cada componente são relacionadas práticas, que são mensuradas por meio da implementação dos seus itens de controle, conforme exposto na Figura 2:

Figura 2: Mecanismo de controle

Componente	Objetivo	Prática
C1 Gestão de riscos e controle interno	Avaliar a capacidade da organização em assegurar que a gestão de riscos seja eficaz e contribua para a melhoria de desempenho organizacional	C1.1 - Estabelecer sistema de gestão de riscos e controle interno. Número de indicadores: 3
		C1.2 - Monitorar e avaliar o sistema de gestão de riscos e controle interno, a fim de assegurar que seja eficaz e contribua para a melhoria do desempenho organizacional. Número de indicadores: 3
C2 Auditoria interna	Avaliar a estruturação e independência da função de auditoria interna, bem como sua capacidade de adicionar valor à organização	C2.1 - Estabelecer a função de auditoria interna. Número de indicadores: 4
		C2.2 - Prover condições para que a auditoria interna seja independente e proficiente. Número de indicadores: 4
		C2.3 - Assegurar que a auditoria interna adicione valor à organização. Número de indicadores: 7
C3 Accountability e transparência	Estimular a organização a adotar mecanismos de prestação de contas e de responsabilização dos resultados dos sistemas de governança e gestão	C3.1 - Dar transparência da organização às partes interessadas, admitindo-se o sigilo, como exceção, nos termos da lei. Número de indicadores: 6
		C3.2 - Prestar contas da implementação e dos resultados dos sistemas de governança e de gestão, de acordo com a legislação vigente e com o princípio de <i>accountability</i> . Número de indicadores: 4
		C3.3 - Avaliar a imagem da organização e a satisfação das partes interessadas com seus serviços e produtos. Número de indicadores: 3
		C3.4 - Garantir que sejam apurados, de ofício, indícios de irregularidades, promovendo a responsabilização em caso de comprovação. Número de indicadores: 4

Fonte: Adaptado de RBG (2014).

2.4 Levantamento Nacional de Governança Pública

Com o objetivo de conhecer a situação da governança no setor público e assim estimular suas organizações a adotarem as boas práticas de governança em âmbito nacional - esferas federal, estadual, distrital e municipal, em 4/8/2014, foi firmado o Acordo de Cooperação Técnica entre o TCU, Atricon, IRB e 28 tribunais de contas brasileiros.

Segundo o Relatório de Levantamento, constante do processo TC 020.830/2014-9 do TCU, para atender ao objetivo proposto foi realizado um levantamento de informações executado individualmente, no âmbito de cada jurisdição, pelos tribunais de contas partícipes do acordo, por meio da ferramenta livre de pesquisa *LimeSurvey*®, a qual foi instalada, configurada e mantida na infraestrutura tecnológica do TCU, para coleta das respostas do questionário.

Sob a perspectiva do RBG (2014), dois tipos de questionários foram aplicados. O completo, composto pelos 138 itens de controle (perguntas) sobre governança pública, foi aplicado em organizações mais complexas e que, em princípio, necessitam, de mais controles por estarem sujeitas a maior quantidade de riscos relevantes e o questionário simplificado contendo menor quantidade de itens de controle, retirado dos questionários completos. A escolha dos itens que compuseram o questionário simplificado foi feita com base em critérios como simplicidade, importância e aplicabilidade em organizações de menor porte orçamentário e administrativo e que, em princípio, necessitam de menos controles por estarem sujeitas a menor quantidade de riscos relevantes.

Dessa forma, nos municípios com menos de 100.000 habitantes, foram selecionadas a prefeitura e a câmara municipal para responderem ao questionário simplificado de governança pública. Nos municípios com mais de 100.000 e menos de 1.000.000 de habitantes, foram selecionadas a prefeitura e a câmara municipal para responderem ao questionário completo de governança pública. Nos municípios com mais de 1.000.000 de habitantes, foram selecionadas, além da prefeitura e câmara de vereadores, todas as secretarias da prefeitura, para responderem ao questionário completo.

Nos estados e no Distrito Federal, foram selecionados, no poder executivo, os governos dos estados e do Distrito Federal e secretarias; no poder legislativo, as Assembleias Legislativas e os Tribunais de Contas; no poder judiciário, os Tribunais de Justiça. Além desses, foram selecionados também as organizações do Ministério Público Estadual, da Defensoria Pública e demais organizações escolhidas por cada tribunal de contas partícipe, para responderem ao questionário completo.

Na esfera federal, as organizações foram selecionadas segundo critério de representatividade no orçamento da União, para responderem ao questionário completo.

Com isso, a amostra selecionada para responder ao questionário foi de 12.259 organizações, composta por 394 federais, 1.272 estaduais, e 10.593 municipais. Desse total, considerando-se somente as respostas válidas, foram coletadas informações junto a 380 organizações da administração pública federal, 893 organizações públicas estaduais e 6.497 organizações municipais, totalizando 7.770 organizações, o que representa cerca de 63% da amostra selecionada.

As comunicações para as organizações selecionadas foram encaminhadas com aviso de recebimento, dando ciência da realização do levantamento, informando um código de acesso individual e o endereço eletrônico onde se encontrava o questionário, assim como o prazo final para preenchimento, sendo esse definido para o dia 3 de novembro de 2014.

Ao término da coleta de dados, foram utilizados os softwares do pacote Microsoft Office, R e *Statistical Package for Social Science for Windows* (SPSS) para realizar as análises e calcular as capacidades e os índices de governança pública (iGG).

O questionário foi composto por questões objetivas, tipo única escolha, sinalizada com uma lista de alternativas mutuamente exclusivas que permitiam ao respondente a escolha de apenas um valor entre os sete possíveis: atende em grande parte ou totalmente; atende em parte; atende em menor parte; decidiu adotá-lo; não atende porque há impossibilidade legal de adotá-lo; não atende porque o custo-benefício é desfavorável; ou não atende e não deliberou a respeito. Foram aplicadas questões condicionadas no intuito de atingir os seguintes objetivos: aferir o nível de formalização e de auditoria do item abordado e aumentar o espectro de respostas possíveis, a fim de facilitar a adoção da análise fatorial como método para o cálculo dos índices de governança (Figura 3):

Figura 3: Esquema da análise das respostas para cálculo do Índice Geral de Governança

Atende																	
S						N											
Extensão																	
Menor parte			Em parte			Grande parte			Não decidiu		Decidiu	Não pode					
Formalizado						Não há											
N		S		N								S		N		S	
Auditado																	
N		S		N		S		N		S		N		S			

Nota: S = sim e N = não.

A Figura 3 mostra o esquema de análise das respostas. Para cada item, o respondente escolhia se a ação foi ou não atendida/implementada. Caso não tenha sido atendida, escolhia entre 3 opções: se o órgão decidiu não implantá-la; se decidiu implantar mas não iniciou; ou se não pode implantá-la. Caso a resposta seja afirmativa, o respondente escolhia a extensão em que a ação está sendo atendida no órgão: em menor parte; em parte; ou em grande parte. A seguir, respondia sobre a formalização do procedimento: se existe ou não formalização e em seguida, responde sobre a existência ou não de auditoria sobre a ação.

Como fatores de limitação à execução dos trabalhos de coleta os dados, identificou-se a dificuldade para obter, com agilidade, o apoio e a participação dos demais tribunais de contas brasileiros, tendo em vista as dificuldades operacionais de reunir seus presidentes e acordar os termos do trabalho. Cinco tribunais de contas não participaram do Acordo de Cooperação e, conseqüentemente, seus jurisdicionados não participaram deste amplo processo de autoavaliação em nível nacional; grande quantidade de organizações da administração pública e a ausência de informações que permitissem aferir os seus respectivos graus de autonomia de governança pública e das aquisições, o que pode ter levado a não inclusão de organizações públicas que deveriam ter sido selecionadas; falhas na ferramenta utilizada para coleta de dados, causando a necessidade de atualização e substituição de códigos de acesso com grande frequência.

2.5 Levantamento da Capacidade de Governança Pública de Órgãos e Entidades da Administração Pública do Estado do Espírito Santo

O TCEES selecionou 221 jurisdicionados para participar do levantamento da capacidade de governança de órgãos e entidades da administração pública, entre eles estão órgãos estaduais dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, incluindo as autarquias, fundações públicas, sociedades de economia mista, empresas públicas e todos os 78 municípios do Estado do Espírito Santo.

Encerrada a fase de execução do levantamento, com a suspensão dos acessos ao sítio eletrônico para resposta ao questionário, dos 221 (duzentos e vinte e um) jurisdicionados do TCEES selecionados, foram obtidas 201 (duzentos e uma) respostas, o que representa cerca de 90% da amostra selecionada.

Os dados coletados serviram de base para um retrato da situação de governança dos entes públicos do Estado do Espírito Santo, a fim de conhecer a adoção de boas práticas de governança pública visando, verificar a capacidade de uma organização do setor público em ser adequadamente governada, em prol do interesse da sociedade.

2.6 Contabilidade e Governança

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público obedece às normas gerais estatuídas pela Lei 4.320/64, que de acordo com Oliveira, Carvalho e Corrêa (2013), é a norma em vigor de maior importância no cenário brasileiro, no que tange à definição de procedimentos específicos para a Contabilidade das entidades do setor público (*disclosure*). Obedece ainda às normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal estabelecidas na Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF), às portarias da Secretaria Nacional do Tesouro (STN), bem como às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC T SP), editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) por meio das Resoluções n.º 1.128 a 1.137/2008.

Em conformidade com a Resolução CFC Nº. 1.128/08, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público, pode ser definida como o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os princípios de contabilidade e as normas contábeis direcionados ao controle patrimonial de entidades do setor público.

Neste contexto e observando os princípios para a efetividade da governança pública mencionados pela IFAC (2001), cabe destacar aqui a responsabilidade de prestar contas ou *accountability*, processo pelo qual as entidades do setor público e seus integrantes, são responsáveis por suas decisões e ações, incluindo a gestão dos fundos públicos e todos os aspectos de desempenho, submetendo-se ao escrutínio externo apropriado (IFAC, 2001).

Sob esta perspectiva, Dantas (2013) afirma que o processo de *accountability* é materializado pela IFAC através das demonstrações contábeis aplicadas ao setor público, haja vista que estas são descritas como um conjunto de informações organizadas e estruturadas que podem fornecer informações sobre a posição e o desempenho financeiro da entidade, além de atender a uma vasta gama de usuários no processo de tomada de decisão.

Da mesma forma, ocorre com a transparência nas informações, especialmente nas de alta relevância, que impactem os negócios e que envolvam resultados, oportunidades e riscos. A transparência deve situar-se dentro dos limites de exposição que não sejam conflitantes com a salvaguarda de informações, afirma Pereira (2010).

Diante do exposto, pode-se inferir que a Contabilidade Aplicada ao Setor Público está diretamente relacionada com o papel da contabilidade no processo de governança pública, posto que cabe à contabilidade pública, aplicar no processo gerador de informações o princípio de *accountability*. Dessa forma, a relação entre governo e sociedade é intensificada, dado que a contabilidade pública cumpre sua responsabilidade para com a sociedade, fornecendo transparência no processo por meio da prestação de contas que serve de base simultaneamente para respostas, bem como para novos questionamentos da sociedade, contribuindo, segundo Ribeiro (2014), para a valorização da contabilidade no âmbito da administração pública.

3 METODOLOGIA

A metodologia de pesquisa utilizada neste estudo, observadas as tipologias de delineamentos de pesquisa nas ciências contábeis descritas por Beuren (2006), fundamentou-se: quanto aos objetivos, na pesquisa descritiva e explicativa posto que visa esclarecer a atuação da contabilidade sobre a determinado fenômeno, neste caso, a governança.

Com relação aos procedimentos, a pesquisa é documental, pois se fundamenta em levantamentos extraídos de documentos regulatórios oficiais publicados. Utilizou-se também dados obtidos por levantamento sobre governança pública aplicada pelo TCEES.

No que concerne à abordagem do problema, optou-se por uma pesquisa com abordagem quantitativa, posto que empregou instrumentos estatísticos no tratamento dos dados, buscando compreender e descrever o comportamento das variáveis analisadas.

Para análise dos dados foi realizado o teste de diferença de média, por meio do *software* de análise estatística SPSS.

4 RESULTADOS

O processo de convergência das normas internacionais de contabilidade trouxe implicações também nas normas na área pública. Sobre o tema, Ribeiro, Pereira e Benedicto (2013), relatam que Nova Gestão Pública ou *New Public Management* (NPM) e a governança pública contribuíram para implementação das mudanças na contabilidade, orçamento e prestação de contas.

A governança no setor público engloba três mecanismos, quais sejam: liderança, estratégia e controle, que são colocados em prática no intuito de avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão, conduzir as políticas públicas e a prestação de serviços de interesse da sociedade.

A presente pesquisa está direcionada a investigar aspectos relativos ao mecanismo de controle. Sendo esse formado por três componentes, quais sejam: gestão de riscos e controle interno, auditoria interna e *accountability* e transparência.

A partir dos dados coletados pelo TCEES, este estudo analisa a atuação da Contabilidade na Governança das Organizações Públicas Capixabas. O resultado consolidado deste trabalho está exposto na Figura 4:

Figura 4 – Comparação dos Resultados por esfera – Estadual x Municipal

Esfera - Nível de Ação					
	ESTADUAL	MUNICIPAL	F	Sig.	Esfera
Controle	152.6	125.6	7.9498	0.01	**
Gestão de riscos e controle interno	27.9	21.0	4.8060	0.03	
Auditoria interna	44.2	36.6	2.5449	0.11	
Accountability e transparência	80.5	68.1	10.2118	0.00	**
Esfera - Nível de Formalização					
	ESTADUAL	MUNICIPAL	F	Sig.	Esfera
Controle	125.9	92.6	6.8876	0.01	**
Gestão de riscos e controle interno	21.6	16.5	2.2054	0.14	
Auditoria interna	40.2	27.5	5.0439	0.03	
Accountability e transparência	64.1	48.6	7.4245	0.01	**

Fonte: Elaborado pelas autoras

Os valores calculados para o mecanismo controle tiveram como base os indicadores apresentados na Figura 2 e analisados com base no RBG (2014).

Observa-se no componente gestão de riscos, bem como no componente auditoria interna, que as esferas estadual e municipal não apresentaram diferenças significativas, tanto no nível de ação quanto no nível de formalização.

De acordo com o RGB (2014), uma gestão de riscos eficaz possibilita às organizações reduzirem a probabilidade e o impacto de possíveis eventos negativos, proporcionando o aumento do aproveitamento de eventos positivos, garantindo assim razoável certeza de alcance dos objetivos.

Dessa forma, com base no resultado apresentado na Figura 4, não foram estabelecidos, de forma satisfatória, sistema de gestão de riscos e controle interno, a fim de que sejam identificados riscos críticos da organização, bem como implantação de controles internos para mitigá-los nas organizações pesquisadas. É possível concluir ainda que as organizações públicas que afirmaram ter o sistema de gestão de riscos e controle interno implantados, não o monitoram e o avaliam de forma a assegurar que o sistema seja eficaz e contribua para a melhoria do desempenho organizacional.

Com relação ao componente auditoria interna, que envolve a definição do propósito, da autoridade e da responsabilidade da auditoria interna asseguradas de forma independente e proficiente em estatuto que estabeleça a sua posição dentro da organização, de forma a produzir relatórios relevantes destinados às instâncias internas de governança que adicione valor à organização é possível aferir que esse item não é satisfatoriamente trabalhado pelas organizações pesquisadas, conforme visualizado na Figura 4.

Em contrapartida, pode-se observar que há diferenças no mecanismo de controle no tocante às esferas municipais e estaduais, tanto no nível de ação como no nível de formalização, no que se refere ao componente *accountability* e transparência. O que significa que as organizações pesquisadas dão transparência, de forma satisfatória, às partes interessadas, atendendo, no que for possível, nos termos da lei, as demandas solicitadas e

ainda as exigidas por meio de normativos e de jurisprudenciais, bem como prestam contas da implementação e dos resultados dos sistemas de governança e de gestão, de acordo com a legislação vigente e com o princípio de *accountability*.

A análise do componente *accountability* e transparência permitiu observar que ocorre a avaliação da imagem da organização e da satisfação das partes interessadas com seus serviços e produtos. A análise desse item permitiu também verificar a garantia de que os indícios de irregularidades são apurados e como consequência há promoção da responsabilização em caso de comprovação.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve como objetivo verificar a contribuição da contabilidade, no que tange o mecanismo de controle, como instrumento de governança das organizações públicas do Estado do Espírito Santo.

À luz da Teoria da Agência, fundamentada por Jensen e Meckling (1976), os proprietários dos recursos produtivos, os cidadãos, delegam a terceiros a administração desses recursos. Espera-se desse acordo que os interesses da sociedade, considerada nessa relação como principal, sejam atendidos de forma satisfatória pelos administradores de seus recursos, considerados, neste caso, os agentes.

De modo geral, no intuito de ofertar serviços públicos de qualidade a serem prestados à sociedade, as organizações públicas necessitam que seus administradores estejam cercados de instrumentos capazes de auxiliá-los no processo de tomada de decisão, a fim de que possam ter prosperidade nesse relevante desafio. Verificou-se que a Contabilidade aplicada à Administração Pública, atua como um desses instrumentos, ao prover os gestores e os órgãos de controles, tanto interno como externo, com informações fidedignas necessárias à tomada de decisões, beneficiando a toda sociedade quando a ela oferece, de forma transparente, uma competente prestação de contas dos recursos a ela pertencentes.

Visando à promoção do bem comum, o Estado pratica ações executivas e políticas de governo, com destaque para a governança como uma visão contemporânea da gestão pública, afirmam Oliveira et al. (2013). Em continuidade, esses autores dizem que esta nova concepção, intitulada como a Nova Gestão Pública, se pressupõe que a administração do setor público esteja buscando modelos de gestão que são aplicados na iniciativa privada, consoante os conceitos de gestão estratégica e, até mesmo o empreendedorismo público, tema ainda incipiente nas organizações públicas.

Boas práticas de governança pública estão associadas, inclusive, à avaliação da imagem da organização e da satisfação das partes interessadas com seus serviços e produtos, bem como com a garantia de que os indícios de irregularidades sejam apurados e como consequência há promoção da responsabilização em caso de comprovação. Tais práticas estão inseridas no mecanismo de controle, os quais se relacionam diretamente com os objetivos delineados pela contabilidade pública, como exposto na presente pesquisa.

Com a utilização do teste de diferença de média, conclui-se, em consonância com a literatura consultada, que a contabilidade contribui para a melhoria do sistema de governança das organizações públicas do Estado do Espírito Santo, haja vista que há diferenças no mecanismo de controle, no tocante às esferas municipais e estaduais, tanto no nível de ação como no nível de formalização, no que se refere ao componente *accountability* e transparência. Logo, há espaço para a contabilidade contribuir para a melhoria da governança

na esfera municipal, como também com o aperfeiçoamento do sistema de governança das organizações públicas capixabas, em especial no tocante à *accountability* e transparência, posto que cabe à contabilidade pública, aplicar no processo gerador de informações esses princípios, cumprindo assim sua responsabilidade para com a sociedade.

Como contribuição para o tema, sugere-se que ações de aperfeiçoamento relacionadas ao mecanismo de controle, quais sejam: a melhoria nos processos relacionados à gestão de riscos e controle interno e de aperfeiçoamento dos procedimentos de auditoria interna sejam aplicadas nas organizações públicas no intuito de se obter melhorias em seus processos de governança, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade.

REFERÊNCIAS

Beuren, I. M. (Org.). (2008). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*. (3a ed.). São Paulo: Atlas.

Bianchi, M.; Silva, C. V.; Gelatti, R.; Rocha, J. M. L. (2009). A evolução e o perfil da governança corporativa no Brasil: um levantamento da produção científica do Enanpad entre 1999 e 2008. *ConTexto*, 9(15).

Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. (1998). Brasília. Recuperado em 04 julho 2015, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm

Dantas, J. M. M. (2013). *Um modelo de custo aplicado ao setor público sob a visão da accountability*. Tese de Doutorado, Programa de Doutorado Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (Unb/UFPB/UFRN).

Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. (2009). *Código das melhores práticas de governança corporativa*. (4a ed.). Recuperado em 04 julho, 2015, de <http://www.ibgc.org.br/inter.php?id=18180&email>

International Federation of Accountants. (2001). *Governance in the public sector: a governing body perspective*. Recuperado em 04 julho, 2015, de <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/study-13-governance-in-th.pdf>

Iudícibus, S.; marion, J. C. (2000). *Introdução à teoria da contabilidade*. (2a ed.). São Paulo: Atlas.

Jensen, M. C.; Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics (JFE)* 3, (4), 305–360.

Recuperado em 03 julho, 2015, de <http://www.sfu.ca/~wainwrig/Econ400/jensen-meckling.pdf>

Lei Complementar nº 101 de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF. Recuperado em 05 julho 2015, de <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/leis/LCP/Lcp101.htm>

Lei nº 4.320 de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, DF. Recuperado em 05 julho 2015, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm

Oliveira, A. G.; Carvalho, H. A.; Corrêa, D. P. (2013). Governança Pública e Governabilidade: *Accountability* e *Disclosure* possibilitadas pela Contabilidade Aplicada ao Setor Público como Instrumento de Sustentabilidade do Estado. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade – REPeC*, 7, (1), 91-104.

Pereira, J. M. (2010). A governança corporativa aplicada no setor público brasileiro. *Administração Pública e Gestão Social – APGS 2*, (1), 109-134.

Resolução CFC nº. 1.128/08. Aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação. Brasília, DF. Recuperado em 06 julho 2015, de <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/Confirmacao.aspx>

Ribeiro, H. C. M.; Molina, R. C.; Oliveira, T. C. Características da Produção Acadêmica sobre Governança Corporativa no Setor Público Divulgadas no Web of Science no Período 1995-2013. *Revista de Governança Corporativa 2*, (1), 94-115. Recuperado em 05 julho, 2015, de, <http://rgc.org.br/ojs/index.php/rgc/article/viewFile/14/12>

Ribeiro, L. M. P. (2014). *Contribuição da Contabilidade no Processo de Governança Pública em Municípios do Território da cidadania Sertão de Minas.* Tese de Doutorado, Universidade Federal de Lavras, Lavras, MG, Brasil.

Ribeiro, L. M. P.; Pereira, J. R.; Benedicto, G. C. (2013). The role of accounting in public governance process. *African Journal of Business Management* 7(29). Recuperado em 03 julho, 2015, de http://www.academicjournals.org/article/article1380632998_Ribeiro%20et%20al.pdf

Silva, A. L. C. (2004). Governança corporativa, valor, alavancagem e política de dividendos das empresas brasileiras. *Revista de Administração da Universidade de São Paulo*

(RAUSP),39, (4), 348-361. Recuperado em 05 julho, 2015, de, <file:///C:/Users/Pc/Downloads/V3904348a361.pdf>

Tribunal de Contas da União - TCU. (2014). *Acordo de cooperação técnica que entre si celebram os Tribunais de Contas brasileiros, a Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil e o Instituto Rui Barbosa para a realização de levantamento de informações em governança pública e aquisições nas organizações estaduais e municipais*. Recuperado em 03 julho, 2015, de <http://portal.tcu.gov.br/comunidades/governanca/projetos-relacionados/governanca-de-politicas-publicas/documentos/documentos.htm>

_____. (2014). *Governança Pública: referencial básico de governança aplicável a órgãos e entidades da administração pública e ações indutoras de melhoria*. Brasília: Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão. Recuperado em 04 julho, 2015, de <http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2666622.PDF>

_____. (2014). *Relatório de Levantamento - Órgãos/Entidades: Ministério da Fazenda (vinculador); Advocacia- Geral da União; e outros*. Interessado: Tribunal de Contas da União. GRUPO I – CLASSE V – Plenário TC 020.830/2014-9 - Recuperado em 04 julho, 2015, de http://portal3.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/governanca/iniciativas/governanca_publica/eventos