



**UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA
CAMPUS CAMPINA GRANDE
CAMPUS I
CENTRO CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

HÉLLEN KARYNE DUARTE DE FARIAS

**GOVERNANÇA PÚBLICA NO BRASIL: ESTUDO QUALI-QUANTITATIVO
ACERCA DAS ENTIDADES FEDERAIS BRASILEIRAS A PARTIR DOS
LEVANTAMENTOS DO TCU**

**CAMPINA GRANDE/PB
2022**

HÉLLEN KARYNE DUARTE DE FARIAS

**GOVERNANÇA PÚBLICA NO BRASIL: ESTUDO QUALI-QUANTITATIVO
ACERCA DAS ENTIDADES FEDERAIS BRASILEIRAS A PARTIR DOS
LEVANTAMENTOS DO TCU**

Trabalho de Conclusão de Curso (Artigo) apresentado ao Departamento do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Estadual da Paraíba, como requisito parcial à obtenção do título de bacharela em Ciências Contábeis.

Área de concentração: Contabilidade Pública

Orientadora: Prof. Dra. Eliedna de Sousa Barbosa

**CAMPINA GRANDE/PB
2022**

É expressamente proibido a comercialização deste documento, tanto na forma impressa como eletrônica. Sua reprodução total ou parcial é permitida exclusivamente para fins acadêmicos e científicos, desde que na reprodução figure a identificação do autor, título, instituição e ano do trabalho.

F224g Farias, Héllen Karyne Duarte de.

Governança pública no brasil [manuscrito] : Estudo qualitativo acerca das entidades federais brasileiras a partir dos levantamentos do TCU / Hellen Karyne Duarte de Farias. - 2022.

33 p.

Digitado.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) - Universidade Estadual da Paraíba, Centro de Ciências Sociais Aplicadas , 2022.

"Orientação : Profa. Dra. Eliedna de Sousa Barbosa , Coordenação do Curso de Ciências Contábeis - CCSA."

1. Contabilidade pública. 2. Tribunal de Contas da União - TCU. 3. Governança pública. 4. Orçamento público. I. Título

21. ed. CDD 657.61

HÉLLEN KARYNE DUARTE DE FARIAS

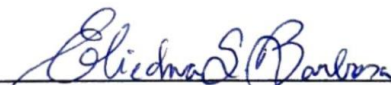
**GOVERNANÇA PÚBLICA NO BRASIL: ESTUDO QUALI-QUANTITATIVO
ACERCA DAS ENTIDADES FEDERAIS BRASILEIRAS A PARTIR DOS
LEVANTAMENTOS DO TCU**

Trabalho de Conclusão de Curso (Artigo) apresentado a/a Coordenação /Departamento do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Estadual da Paraíba, como requisito parcial à obtenção do título de bacharela em Ciências Contábeis.

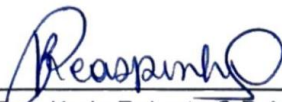
Área de concentração: Contabilidade Pública.

Aprovada em: 19/07/2022.

BANCA EXAMINADORA



Prof. Dra. Eliedna de Sousa Barbosa (Orientadora)
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)



Profa. Dra. Karla Roberta C P Alves
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)



Prof. Me. José Luiz de Souza
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 - Classificação das Entidades com respostas válidas presentes no levantamento de governança do TCU dos anos de 2014, 2017, 2018 e 2021	17
Figura 2 - Número de mecanismos analisados com a finalidade de avaliar as capacidades que compõem os índices de governança de acordo com o levantamento de governança do TCU dos anos de 2014, 2017, 2018 e 2021	18
Figura 3 - Índices de governança de acordo com o levantamento de governança do TCU dos anos de 2014, 2017, 2018 e 2021	19
Figura 4 - Evolução dos índices da capacidade de liderança de acordo com o levantamento de governança do TCU dos anos de 2014, 2017, 2018 e 2021	19
Figura 5 - Evolução dos índices da capacidade de estratégia de acordo com o levantamento de governança do TCU dos anos de 2014, 2017, 2018 e 2021	20
Figura 6 - Evolução dos índices da capacidade de controle/accountability de acordo com o levantamento de governança do TCU dos anos de 2014, 2017, 2018 e 2021	21
Figura 7 - Representação gráfica da análise de similitude realizada no item “conclusão” presente nos relatórios técnicos dos levantamentos de governança do TCU dos anos de 2014, 2017, 2018 e 2021	22
Figura 8 - Representação gráfica da análise de similitude realizada no item “Propostas de encaminhamento” presente nos relatórios técnicos dos levantamentos de governança do TCU dos anos de 2014, 2017, 2018 e 2021	23
Figura 9 - Representação gráfica do número de propostas de encaminhamento presentes nos relatórios técnicos dos levantamentos de governança do TCU dos anos de 2014, 2017, 2018 e 2021	23
Figura 10 - Representação gráfica da análise de similitude realizada no item “determinações do Ministro-relator” presente nos relatórios técnicos dos levantamentos de governança do TCU dos anos de 2014, 2017, 2018 e 2021	24

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Número de entidades convidadas e com respostas válidas presentes no levantamento de governança do TCU dos anos de 2014, 2017, 2018 e 2021..... 17

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Art.	Artigo
CF/88	Constituição Federal do Brasil de 1988
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
ONGs	Organizações Não Governamentais
PCASP	Plano de Contas Aplicado ao Setor Público
RBG	Referencial básico de governança aplicável a órgãos e entidades da administração pública
Secom	Secretaria Especial de Comunicação Social
TC	Tomada de Contas
TCU	Tribunal de Contas da União

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	8
2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	9
2.1 CONTABILIDADE PÚBLICA	9
2.2 GOVERNANÇA PÚBLICA.....	11
2.3 TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO - TCU.....	14
3. METODOLOGIA	16
4. RESULTADOS E DISCUSSÃO.....	16
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	24

**GOVERNANÇA PÚBLICA NO BRASIL: ESTUDO QUALI-QUANTITATIVO
ACERCA DAS ENTIDADES FEDERAIS BRASILEIRAS A PARTIR DOS
LEVANTAMENTOS DO TCU**

**PUBLIC GOVERNANCE IN BRAZIL: QUALI-QUANTITATIVE STUDY ABOUT
BRAZILIAN FEDERAL ENTITIES BASED ON TCU SURVEYS**

Héllen Karyne Duarte de Farias ^{1*}

RESUMO

Desde meados dos anos 30 o tema “governança” tem sido discutido em âmbito acadêmico, mas voltando-se apenas à discutir sua aplicabilidade em âmbito corporativo. Com a fragilidade vivenciada pelos governos, decorrente da decadência do sistema gerencialista, ao longo da década de 90, os moldes de governança passaram a ser pensados para atender a realidade pública. Assim, o presente trabalho acadêmico tem por objetivo evidenciar a qualidade da governança pública identificado nos órgãos federais brasileiros, diante dos resultados obtidos por meio dos levantamentos publicados pelo Tribunal de Contas da União – TCU. Para tanto, foi desenvolvido estudo exploratório e descritivo, por meio de pesquisa bibliográfica e documental, utilizando de dados disponibilizados pelo TCU, publicados nos anos de 2014, 2017, 2018 e 2021. Foram analisados os dados referentes aos índices de aplicação da governança pública em órgão federais, assim como os textos contidos nos relatórios técnicos dos levantamentos, referentes às propostas de encaminhamento e conclusões, bem como as determinações proferidas pelo Ministros do TCU, os quais foram submetidos à análises de similitude. Diante de tais análises foi constatado que as entidades da esfera federal estão, atualmente, aprimorando seus níveis de governança.

Palavras-chave: Contabilidade Pública. Tribunal de Contas da União. TCU

ABSTRACT

The word “governance” has been discussed in the academic sphere, since 30’s, but only focusing on its applicability in the corporate sphere. Throughout the 90’s, in the fragility governments experienced context, arising from managerial system decadence, the governance models began to be designed to attend the public reality. So, the present academic work aims to verify Brazilian’s federal bodies public governance quality level, using the obtained results through the Federal Court of Auditors – TCU surveys. For this purpose, an exploratory and descriptive study was developed, through bibliographic and documentary research, using available data through public governance surveys prepared and published by TCU in the years 2014, 2017, 2018 and 2021. Thus, the public’s governance indices data were analyzed as well as the texts contained in the technical reports of the surveys, referring to the proposals for referral and conclusions, as well as the determinations made by the Ministers of the TCU, which were submitted to the similarity analyses. In view of such

^{1*} Bacharelanda em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual da Paraíba (UEPB). Bacharel em Direito pela Faculdade de Ciências Sociais Aplicadas (FACISA). Pós-graduada em Direito e Processo do Trabalho pela Universidade Estácio de Sá. Pós-graduada em Direito e Processo Civil pela Escola Superior de Advocacia da Paraíba (Nova ESA-PB). E-mail: hellenkaryne@hotmail.com.

analyzes, it was found that the entities of the federal sphere are currently getting better levels in their governance levels.

Keywords: Public Accounting. Brazil's Court Union Accounts. TCU.

1. INTRODUÇÃO

Desde meados dos anos 30, o assunto governança é objeto de estudo, no entanto, seu enfoque é precipuamente voltado ao âmbito corporativo (OLIVEIRA; PISA, 2015). Na década de 90 iniciou-se um processo de transformação do Estado, em razão da percepção de que as práticas de gerencialismo (que entendia que o ambiente de competição do mercado resultaria em uma melhor prestação de serviços) não seriam suficientes para atender os anseios da sociedade e, assim, percebeu-se que seria necessário um maior envolvimento do Estado a fim de garantir que tais necessidades básicas fossem minimamente atendidas (BERTOCINI; PRESENTE, 2020).

Percebendo a necessidade do Estado atuar como agente mobilizador de demais atores não estatais, passou-se a implementar práticas de governança visando promover uma mobilização conjunta, a fim de formulação e implementação de políticas públicas, resultando em uma maior legitimidade das decisões governamentais, corroborando os princípios do regime democrático (BERTOCINI; PRESENTE, 2020).

Nesse sentido, há diversos fatores que indicam que a adoção da governança resulta em diversos benefícios, razão pela qual não deveria restringir-se ao âmbito corporativo e adequar-se à realidade Administrativa. Assim como a contabilidade societária não é aplicável à administração pública, observado que esta é dotada de “peculiaridades especiais não encontradas em qualquer outro ramo da Ciência Contábil” (HADDAD; MOTA, 2010, p. 62), a governança aplicável à esfera pública também não é a mesma que encontra-se no âmbito corporativo.

Nesse contexto, a Contabilidade Pública atua como um instrumento essencial para a promoção de uma boa governança do setor público (CAPOBIANGO; GONÇALVES, 2020), uma vez que através de seus relatórios contábeis, é possível atender à alguns dos princípios inerentes à governança presentes no Decreto nº 9.203 de 2017 - o qual destina-se à estabelecer a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional.

Dentre os princípios elencados no texto normativo do Decreto nº 9.203, de 22 de novembro de 2017, a Contabilidade Pública contribui para a aplicabilidade da transparência e da prestação de contas, os quais são associados à *accountability*, já que, através dos relatórios contábeis, interessados pelas informações (*stakeholders*) estatais podem ter acesso a dados quantitativos e qualitativos - através da publicação de relatórios de receita e destinação do orçamento público, por exemplo - e assim tomarem conhecimento acerca das políticas públicas adotadas (AUGUSTINHO; LIMA, 2012).

O acesso a tais informações contribui para maior participação popular e fortalecimento da democracia, conferindo melhorias na confiabilidade e segurança às contas públicas, bem como para o crescimento econômico, visto que tais aspectos relacionam-se a percepção de maior estabilidade política, conferindo maior confiabilidade para investimentos (BAETA; PEREIRA; MUCCI; 2015; HAMDAN, 2020).

Sob essa perspectiva, percebeu-se que, apesar do tema “governança” ser amplamente discutido, a governança voltada à administração pública ainda carece de

maiores análises, principalmente técnicas a fim de melhor adaptá-la aos paradigmas peculiares que cercam a administração pública (PALUDO; OLIVEIRA, 2021).

Além disso, a governança pública vem ganhando cada vez mais destaque no cenário interno, vez que o Brasil pleiteia por uma vaga como integrante permanente da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e, para tanto, têm recebido o apoio do Tribunal de Contas da União (TCU), o qual tem auxiliado no direcionamento de adoção de práticas exigidas para que tal pleito seja atendido (SECOM TCU, 2022).

Tendo em vista a relevância do tema “governança pública”, o presente estudo acadêmico visa responder ao seguinte questionamento: “qual a qualidade da governança pública identificada nos órgãos federais brasileiros?”.

Assim, o presente trabalho acadêmico objetiva evidenciar a qualidade da governança pública dos órgãos federais brasileiros, utilizando dos resultados obtidos por meio dos levantamentos desenvolvidos pelo Tribunal de Contas da União – TCU, bem como evidenciar concepção doutrinária acerca do tema “governança pública”, destacar seus benefícios à Administração e sua relação com o TCU, além de expor os níveis de governança identificados nos levantamentos de governança pública do Brasil publicados de 2014, 2017, 2018 e 2021, assim como analisar as conclusões, recomendações e determinações publicadas através dos levantamentos anteriormente discriminados.

Para tanto, desenvolveu-se estudo exploratório e descritivo, por meio de pesquisa bibliográfica e documental, utilizando de dados disponibilizados pelo TCU, publicados nos anos de 2014, 2017, 2018 e 2021. Nesse contexto, foram analisados os dados referentes aos índices de aplicação da governança pública em órgão federais, assim como os textos contidos nos relatórios técnicos dos levantamentos, referentes às propostas de encaminhamento e conclusões, bem como as determinações proferidas pelo Ministros do TCU, os quais foram submetidos à análises de similitude.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 CONTABILIDADE PÚBLICA

A Ciência Contábil, trata-se de uma disciplina com forte tendência social, considerando sua abordagem ética da teoria positiva da Contabilidade. O caráter social desta ciência utiliza de conhecimentos de outra áreas afins dentre as quais o Direito, a Economia, os Métodos Quantitativos e a Ciência da Informação, além de ser detentora de características que a inserem no âmbito das ciências factuais sociais, não se limitando apenas a quantificar e registrar fatos contábeis, utilizando de métodos para ir além dos registros numéricos, e, assim, disponibilizando informações capazes de explicar e avaliar os resultados apresentados, não apenas expondo-os. (IUDÍCIBUS, MARTINS, CARVALHO, 2005, p. 08; SCHMIDT, 1998).

Assim, por ser inserida nas ciências sociais, a Contabilidade frequentemente sofre mudanças e passa a adicionar novos itens passíveis de análise em suas práticas. Isso ocorre em razão das constantes modificações sociais, que ensejam em novas demandas informacionais pelos usuários da informação e assim a Contabilidade adapta-se a fim de atender essas novas exigências informacionais.

Nesse contexto, considerando que a sociedade é plural e assim possui variados modelos de entidades (tais como empresas privadas, organizações não governamentais - ONGs -, autarquias, empresas públicas, dentre outras), há de convir

de que um único modelo contábil não seria suficiente para atender todas as peculiaridades que cada modelo organizacional.

Desse modo, em razão das diversas exigências de mercado, a contabilidade se ramifica a fim de adequar-se às mais variadas exigências de seus usuários, bem como ajustar-se à realidade de cada entidade, vista as diversas peculiaridades presentes nas regras destinadas à atividade das empresas públicas, é possível perceber que o modelo contábil aplicável às empresas privadas não se amoldaria de forma satisfatória (MAUSS, 2007).

Tal fato se deve em razão, por exemplo, do regime jurídico que as norteia, já que às entidades públicas é aplicado o modelo de Direito Público, enquanto às empresas privadas, como o próprio nome sugere, são aplicadas normas de Direito Privado, as quais possuem regramentos incompatíveis de serem aplicadas às entidades públicas.

Sendo assim, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público (também conhecida como Contabilidade Pública), trata-se de “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”, fornecendo aos usuários da informação (*stakeholders*) os resultados orçamentários, econômicos, financeiros e patrimoniais alcançados pelas entidades pública, bem como suas mutações (ROSA, 2013).

Sob uma perspectiva doutrinária, a Contabilidade Pública trata-se daquela destinada a se adequar às características presentes nas entidades públicas, para então, apresentar informações suficientes e relevantes aos órgãos públicos, a fim de auxiliá-los na tomada de decisão, bem como atender as necessidades informacionais dos demais interessados pelas instituições estatais - sociedade, órgãos de controle estatal, dentre outros (MASCARENHAS, 2021).

Tais informações seriam prestadas com a finalidade de auxiliar agentes e administradores públicos em seu processo de tomada de decisão, além da “adequada prestação de contas e o suporte necessário para a instrumentalização do controle social [...] como um compromisso ético profissional, que tem como pressuposto o fornecimento de informações compreensíveis e úteis aos usuários” (ROSA, 2013, p. 09).

O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - MCASP (2021, p. 29) ao introduzir o tema das características qualitativas do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) afirma que “O objetivo da elaboração e divulgação da informação contábil é fornecer informação para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão”.

Diante das explanações, é possível perceber que, o Estado brasileiro reconhece a Contabilidade Pública como instrumento que possibilita o acesso à informações acerca das finanças públicas, com a finalidade de prestar contas, além de auxiliar na tomada de decisões e responsabilização.

Cumprir destacar que o Estado por vezes descentraliza seu poder, recursos e bens em razão de sua função administrativa a qual “abarca a prestação dos serviços públicos essenciais à vida em coletividade, bem como o controle das atividades privadas e a execução de obras públicas” (CARVALHO, 2020, p. 165-166).

Diante de tal realidade, o Estado, a fim de prestar à sociedade serviços públicos de modo mais eficiente, podem fazê-lo diretamente por meio de seus entes federativos, como também podem transferir algumas de suas atribuições “a particulares ou entidades especializadas criadas no âmbito da própria Administração Pública, responsáveis pela execução destas atividades na busca do interesse público”

(CARVALHO, 2020, p. 166). Nesse sentido, é possível perceber que as entidades públicas podem ser classificadas como pertencentes à Administração de forma direta, ou indiretamente, conforme estabelece o Decreto-lei nº 200 de 25 de fevereiro de 1967.

Assim, considera-se que a entidade pertence à administração direta, quando a atividade pública é exercida pelo próprio ente político, ou seja, não há transferência de atribuição, os próprios entes federativos (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) por meio de seus agentes e órgãos executam as atividades públicas, enquanto que à administração indireta, é aquela desenvolvida quando a administração pública descentralizada seu poder, transferindo-o a terceiros a execução de determinados serviços públicos (CARVALHO, 2020).

Nesse contexto, a fim de contribuir para melhoria da qualidade, relevância e acesso das informações prestadas, torna-se relevante para a Contabilidade Pública o estudo e adoção de práticas de governança pública, observado que sua aplicação contribui não apenas no aperfeiçoamento de suas informações, como também contribuem para elevar o grau de confiança na Administração Pública que a aplica, conforme poderá ser percebido através da leitura do tópico a seguir.

2.2 GOVERNANÇA PÚBLICA

Apesar do termo “governança” ainda não ser amplamente conhecido pela sociedade brasileira, diversas entidades (privadas e públicas) desde o início do século XX, perceberam a necessidade de adotar práticas que tal termo engloba. Sua existência foi impulsionada ao longo do contexto de crise do Estado moderno, em decorrência da insatisfação social com o sistema burocrático, razão pela qual os sistemas neoliberalistas (que promoveu a ideia de que o mercado seria capaz de substituir a burocracia por meio de privatizações, promovendo atividades com maior grau de eficiência) ganharam espaço em diversas nações (BEVIR, 2011).

Por volta dos anos 90, os ideais de governança pública começaram a ser adotados pelo Estado brasileiro, justificando tal marco em razão das reestruturação estatal sofrida ao longo desse período, em que buscou-se restabelecer a relação Estado e sociedade, por meio de políticas públicas que atendessem às necessidades sociais (OLIVEIRA; PISA, 2015).

Bertoncini e Presente (2020), também identificam a década de 90 como marco da implementação da governança na Administração Pública, em razão de que em tal período o Estado brasileiro teria vivenciado uma crise proveniente do gerencialismo, o qual consiste em “um movimento ideológico e prático que tem por objetivo aplicar no setor público métodos e valores culturais da administração empresarial privada” (REIS, 2019, p. 84).

Assim, a governança passou a ser implementada na Administração Pública como modelo a ultrapassar o gerencialismo, devido ao seu fracasso no âmbito econômico e na gestão pública, já que, segundo críticos do modelo neoliberalista, a redução da atuação estatal não resultou em uma maior promoção de bem estar social e sim ensejou em aumento das desigualdades sociais (BERTOCINI; PRESENTE, 2020).

A partir de tal reestruturação do Estado passou-se a adotar práticas que propiciem o bem estar social e, para tanto, amplia a participação dos cidadãos na tomada de decisões. Necessitando-se da adoção de ações que possibilitassem maior participação da sociedade, bem como meios de responsabilização dos agentes públicos, o que resultou na evolução da noção de governança (OLIVEIRA; PISA, 2015)

No âmbito acadêmico, o tema “governança” vem sendo nas últimas décadas objeto de discussão, com evoluções mais significativas de sua aplicação sendo percebidas em práticas adotadas por entidades do âmbito privado, onde é comumente conhecida como “governança corporativa” (PALUDO; OLIVEIRA, 2021)

A governança corporativa ganhou destaque nos Estados Unidos a partir da década de 80, período no qual os norte-americanos pleiteavam por ter acesso às informações acerca de fundos de pensão (SOUZA, 2005 apud OLIVEIRA; PISA, 2015).

No entanto, há trabalhos desde 1932 que discutem a relação entre o bem-estar de uma parte depende da decisão tomada por um determinado agente, tal relação seria fundamentada de acordo com os termos da teoria da agência (BORGES; SERRÃO, 2005).

Assim, a governança corporativa teria sido impulsionada como meio de solucionar essa assimetria informacional, também impulsionada por “escândalos financeiros relacionados com fraudes contábeis e expropriação da riqueza dos acionistas por parte dos executivos, os quais tiveram início no setor energético, estendendo-se em seguida a inúmeras corporações norte-americanas” (BORGES; SERRÃO, 2005; ANDRADE; ROSSETI, 2009 apud OLIVEIRA, PISA, 2015, p.1266).

No contexto brasileiro, a governança ganha força nos anos 90, após a falência de empresas de capital aberto e em razão do Banco Central encerrar de atividades de bancos privados. Esses eventos foram resultado da identificação de fraudes em registros e padrões contábeis, o que enfraqueceu a confiança não apenas nas corporações privadas, como também nas auditorias independentes (BORGES; SERRÃO, 2005)

Majoritariamente, há um consenso de que os princípios de governança foram reconhecidos em razão das mudanças de mentalidade decorrentes de um mundo mais globalizado e de uma sociedade mais consciente de sua participação e influência nas tomadas de decisões, além da percepção de que o descaso dos entes e agentes públicos pode ensejar em consequentes punições.

Apesar de suas contribuições para a melhoria da relação entre os entes públicos e privados, a governança no âmbito público tem sofrido uma certa escassez de orientações técnicas para adaptar seus paradigmas às peculiaridades da administração pública, o que é prejudicial para que haja maiores avanços na governança pública brasileira, tendo em vista as características peculiares do sistema normativo que rege entes e agentes públicos (PALUDO; OLIVEIRA, 2021).

Nesse sentido, a governança pública originou-se, bem como se adaptou por meio dos parâmetros estabelecidos pelas entidades particulares, ou seja, a governança pública tem raízes na governança corporativa e assim, a iniciativa privada teria sido precursora e norteadora das práticas de governança (LINCZUK; OLIVEIRA, 2012; SOUSA, 2017).

Portanto merece ser mencionado que administração pública é regida por normas que integram ao ramo do Direito Público, o qual “tem por objeto principal a regulação dos interesses da sociedade como um todo, compondo-se de normas que visam a disciplinar as relações jurídicas em que o Estado aparece como parte” (CARVALHO, 2020, p. 37), diferenciando-se das regras de Direito Privado (as quais regem as práticas de entidades privadas), em que tudo o que não é proibido mediante lei é lícito.

Estar imerso no Direito Público implica em restrições de atuação, vez que o princípio da legalidade que rege o citado ramo estabelece que “ao administrador, deverá ser adotado o princípio da legalidade em sentido estrito, pois só é possível

fazer o que a lei autoriza ou determina” (MARTINS, 2011 apud CARVALHO, 2020, p. 69).

Dessa forma, à administração pública cabe fazer e não fazer apenas o que lei determina, o que sujeita à Administração à necessidade de uma legislação que norteie práticas de governança, para que assim ela tenha conhecimento do que deve ou não ser praticado.

Nessa perspectiva, Oliveira e Pisa (2015) entendem que através a Constituição Federal de 1988 (CF/88) pode ser considerada como mecanismo normativo que impulsionou a evolução da governança pública, já que por meio dela foram formalmente reconhecidos direitos inerentes ao estado democrático de direito:

entre eles o [direito] de exercer o controle sobre a administração pública, de exigir ética, integridade (*compliance*), transparência (*disclosure*) e prestação de contas (*accountability*), bem como de participar diretamente na escolha das políticas públicas a serem implantadas (OLIVEIRA; PISA, 2015, p. 1264)

Sendo assim, a fim de materializar os direitos anteriormente citados, torna-se imprescindível a adoção de boas práticas de governança, já que através delas é torna-se possível atendê-los.

Ainda acerca da normatização e, conseqüentemente, formalização do compromisso de incorporar à governança na Administração, em 22 de novembro de 2017 foi promulgado o Decreto nº 9.203 pelo então presidente do Brasil, Michel Temer, motivado pelas recomendações presentes no Acórdão do Tribunal de Contas da União (TCU) de nº 020.830/2014-9 - no qual constam análises acerca dos graus de adoção de governança em diversas entidades no âmbito administração pública federal (além de alguns estados brasileiros), bem como recomendações para aprimorar práticas de governança.

Assim, o Decreto nº 9.203/2017 é a norma que em âmbito brasileiro formalizou as políticas de governança na esfera da administração pública federal, autárquica e fundacional, expondo o conceito legal de governança, bem como elencando princípios que devem ser observados para atendê-la, além de mecanismos e diretrizes para sua implementação.

Isto posto, o Decreto nº 9.203/2017 estabelece o conceito normativo de governança, segundo o qual consiste em um “conjunto de mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade” (BRASIL, 2017). Tal conceito, segundo o Guia da Política de Governança Pública (2018), foi retirado do “Referencial Básico de Governança Aplicável a Órgão e Entidades da Administração Pública” (RBG), publicado em 2014 pelo TCU.

Nesse contexto, é possível perceber que, legalmente, governança é entendido como um instrumento através do qual a Administração pode planejar e controlar suas políticas públicas e assim aprimorar o direcionamento de seus recursos orçamentários, bem como avaliar suas práticas a fim de atender de forma mais eficiente a finalidade social do Estado.

Sob essa ótica há autores que identificam a governança pública como um instrumento, vez que proporcionaria condições mínimas de governabilidade e seria elemento essencial para a elaboração e materialização de políticas públicas, tendo em vista sua capacidade de promover mecanismos para o gerenciamento e controle dos recursos (econômicos, sociais, técnicos, infraestrutura etc.) da Administração, mas tal percepção não é unânime, já que há quem a enxergue como capacidade, pois

se relaciona tanto com o âmbito financeiro, quanto gerencial, direcionando habilidades de planejamento e de implementação de políticas públicas. (BRESSER-PEREIRA, 1998; ARAUJO, 2002 apud PALUDO; OLIVEIRA, 2021).

Enquanto que outra corrente doutrinária, entende que a boa governança estaria relacionada com a participação de todos os atores, nessa perspectiva, ela também seria uma habilidade, já que envolve a necessidade de garantir a participação não apenas os políticos e dirigentes, mas também órgão de controle, além da sociedade (MATIAS-PEREIRA, 2010, apud OLIVEIRA; PISA, 2015).

Além disso, também há entendimento de que a governança no setor público seria resultado da soma de mecanismos de liderança, estratégia e controle, os quais seriam utilizados para direcionar, bem como avaliar as atividades da Administração, a fim de que atinjam o sua finalidade de atender os interesses da população e que, segundo o Banco Mundial, requer a aplicação dos princípios da legitimidade, equidade, responsabilidade, eficiência, probidade, transparência e *accountability* (TCU, 2014).

Na perspectiva de Paludo e Oliveira (2021), após elencar em sua obra um quadro contendo variados conceitos para governança pública sob as mais variadas perspectivas (em que a governança é identificada como: instrumento, método, sistema, modelo, arranjos, etc.), os autores entendem que a governança pública trata-se de um sistema, por meio do qual é preservado os interesses público-sociais, direcionando as práticas das entidades públicas, bem como as monitorando, controlando, avaliando e gerenciando seus riscos a fim de promover transparência, *accountability* e responsabilização de seus agentes.

É perceptível a abrangência da governança pública, bem como a necessidade, relevância e os benefícios de sua aplicação, já que, como comprovado por meio de estudos recentes acerca do tema, há indícios de que relacionam a adoção de boas práticas de governança ao crescimento econômico das localidades que a aplicam, beneficiando não apenas às entidades públicas, como também organizações particulares (SCHEPERS, 2011; BAYAR, 2016; AL-NASER; HAMDAN, 2021; HAMDAN, 2020).

Tais fatos estão relacionados à percepção de segurança, que a transparência e o uso eficiente da receita pública, oferecem não só à população à que a atividade estatal se destina, mas também à investidores internos e externos, já que as boas práticas de governança contribuem para uma maior percepção de maior confiança que seus recursos estão sendo bem aplicados (SCHEPERS, 2011; BAYAR, 2016; AL-NASER; HAMDAN, 2021; HAMDAN, 2020).

Além das contribuições sob aspectos econômicos, a governança pública também estimula a participação popular, o que contribui para o fortalecimento da democracia, que também contribui para aspectos econômicos (BAËTA; PEREIRA; MUCCI, 2015; ABREU; GOMES, 2021)

2.3 TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO - TCU

Superados os conceitos e características que esclarecem cerca da natureza da Contabilidade e Governança Pública, torna-se oportuno discorrer um pouco acerca do Tribunal de Contas da União - TCU, a fim de posteriormente elucidar a relação existente entre os três temas e o objeto de estudo do presente trabalho acadêmico.

O TCU é um órgão colegiado, atualmente composto por nove ministros, que foi criado através do Decreto 966-A publicado em 7 de novembro de 1890, o qual estabelecia que ao Tribunal de Contas competia examinar, revisar e julgar atos

relacionados à receita e despesas do Estado brasileiro, sendo regido atualmente pela Lei nº 8.443 de julho de 1992.

Na publicação “Conhecendo o Tribunal”, o TCU ressalta que tal dispositivo normativo contou com a participação de Ruy Barbosa, o qual acreditava que era necessária a existência de uma instituição independente, que fosse capaz de fiscalizar a Administração Pública, visando assim garantir a legalidade dos atos administrativos, além de exatidão contábil.

O TCU, atualmente atua auxiliando o Congresso Nacional no controle externo do Governo Federal, conforme foi estabelecido no art. 71 da atual Constituição Federal (CF/88), visando, segundo o inciso II, do art. 1º da Lei nº 8443/92, proceder por iniciativa própria ou quando solicitado por uma das Casas ou Comissões do Congresso Nacional, fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial das unidades dos poderes da União e das demais entidades da administração indireta.

A Lei nº 8443/92, a qual regulamenta os atos do TCU, ainda estabelece em seu art. 16 que o TCU tem como uma de suas atribuições julgar contas relacionadas direta ou indiretamente à União, em que sejam verificadas irregularidades contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial.

O art. 38 da Lei nº 8443/92, assim como o art. 71, inciso IV da CF/88, também estabelece que também é de competência do TCU realizar inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial nas instituições tanto da administração direta quanto indireta pertencentes à esfera federal, além de prestar informações acerca de fiscalizações de igual natureza.

Assim, resta aqui evidente a relação entre o Tribunal de Contas da União e a Contabilidade Pública, já que à ela também compete o controle patrimonial de entidades do setor público, como também fornecer informações de natureza financeira e orçamentária, competências essas que foram atribuídas ao TCU.

No que cerne a relação do TCU e o tema Governança Pública, destaca-se que o Tribunal vem desde meados de 2012 (conforme relatório de Tomada de Contas - TC 017.245/2017-6) realizando levantamentos a fim de analisar os níveis de governança na administração pública.

Destaca-se que em seu primeiro relatório, o TCU buscou verificar informações acerca da governança em nível nacional, restringindo sua análise apenas aos órgãos e entidades da administração pública federal em seu segundo levantamento acerca do tema, que teve seus dados publicados em 2017.

Tal restrição do universo analisado pelo TCU provavelmente decorreu em razão de se tratar de um órgão fiscalizador da União, sua análise foi focada nos entes englobados à esfera federal, além de que reduz o número de entidades a ser analisada, o que pode contribuir para uma análise mais eficiente acerca dos níveis de governança no âmbito dos entes da administração pública federal.

Nesse contexto, tais análise tiveram por finalidade identificar os pontos de vulnerabilidade das entidades que responderam aos questionários, para assim auxiliar no planejamento e, conseqüentemente, no aperfeiçoamento de ações de governança pública, além de contribuir para a divulgação do tema da governança pública, conforme exposto no Relatório de Tomada de Contas - TC 020.830/2014-9 emitido pelo Tribunal de Contas da União.

Ressalta-se que, de acordo com a Secom TCU (2018), desde 2011 o Tribunal de Contas da União tem trabalhado em parceria com a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) para o desenvolvimento de

práticas com a finalidade de contribuir para a implementação e melhoria de práticas de governança.

3. METODOLOGIA

O presente estudo acadêmico possui caráter exploratório e descritivo, por meio de pesquisa bibliográfica, a fim de conhecer o entendimento doutrinário acerca do tema. Posteriormente, aplicou-se tais conhecimentos obtidos no desenvolvimento e compreensão da pesquisa documental, vez que foi desenvolvida coleta e análise de dados referentes aos relatórios disponibilizados pelo TCU, bem como em normas aplicáveis à contabilidade pública, ao TCU e à governança pública brasileira. (PIZZANI ET AL, 2012; KRIPKA; SCHELLER; BONOTTO, 2015).

Utilizando-se de métodos qualitativos e quantitativos analisou-se os dados obtidos por meio da pesquisa documental, a fim de evidenciar a qualidade da governança pública brasileira, a partir dos relatórios de levantamento publicados pelo TCU nos períodos de 2014, 2017, 2018 e 2021.

Os dados utilizados para a análise qualitativa e quantitativa foram coletados por meio do portal do Tribunal de Contas da União (TCU), em que na aba inicial intitulada “Contas e Fiscalização” dá acesso ao campo “Governança Pública”, que ao ser selecionada dispõe da opção “Organizacional” em sua barra lateral esquerda, a qual apresenta como uma de suas opções o “Levantamento de Governança”.

Por meio dos relatórios disponibilizados pelo portal, coletou-se os dados relacionados à governança pública (índices de governança pública, liderança, estratégia e controle/*accountability*) disponibilizados nos Levantamentos de Governança disponíveis (2014, 2017, 2018 e 2021), os quais foram tratados utilizando o aplicativo “Google Planilhas” a fim de tabulá-los e, posteriormente, gerar gráficos através dos quais foi possível comparar e analisar quantitativamente os dados coletados.

Para a análise qualitativa, também foram utilizados os relatórios dos Levantamentos de Governança disponibilizados pelo portal do TCU, coletando-se parte dos textos publicados que relacionavam à governança pública. Assim, utilizando da análise de conteúdo, que envolve o uso da análise de similitude, em conjunto com a teoria dos grafos para interpretar os resultados obtidos por meio do mecanismo “Iramuteq” analisou-se os termos mais frequentes contidos nas propostas de encaminhamento e conclusões, presentes no relatório técnico do TCU, bem como nas determinações presentes no voto proferido pelo Ministro-relator dos Acórdãos relacionados aos levantamentos analisados (BARDIN, 2016).

4. RESULTADOS E DISCUSSÃO

A fim de sistematizar informações obtidas por meio de aplicação de questionários de autoavaliação destinados à diversas entidades públicas brasileiras, o TCU, desde 2014, tem publicado Levantamento de Governança, que, como o próprio nome sugere, visam expor o nível de governança pública possível de identificar em amostra dos órgãos públicos e assim traçar diretrizes suficientes para melhorar a qualidade do serviço público brasileiro. Apesar de em 2014 o estudo ter analisado órgãos das esferas municipais, estaduais, distrital além da esfera federal, tal abrangência não foi repetida nos levantamentos posteriores.

Por meio das informações contidas nos Levantamentos de Governança do TCU, verificou-se que o número de entidades federais convidadas a participar do levantamento de governança foi crescente entre os períodos de 2014 e 2018,

apresentando uma queda expressiva em 2021 (Tabela 1).

Tabela 1 - Número de entidades convidadas e com respostas válidas presentes no levantamento de governança do TCU dos anos de 2014, 2017, 2018 e 2021

NÚMEROS DO UNIVERSO ANALISADO PELO TCU	2014	2017	2018	2021
Nº de entidades federais que responderam validamente	233	488	498	378
Nº de entidades federais convidadas a participar do levantamento	394	524	526	381

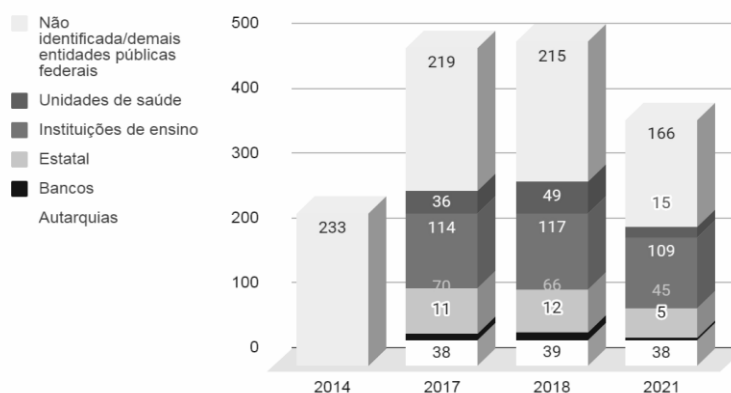
Fonte: Autoria própria

É possível inferir que para os levantamentos de 2017 e 2018, o TCU tenha verificado a necessidade de incluir organizações federais que não haviam sido apreciadas em 2014, visando ampliar seu espaço amostral. Em 2021, por sua vez, apresentou queda nos números de organizações convidadas e com respostas válidas, provavelmente em razão do contexto da pandemia de Covid19.

Apesar do baixo número de levantamentos atualmente publicados pelo TCU vez que o último levantamento disponível na data de elaboração do presente de trabalho, é o de 2021, é possível concluir que a sua abrangência deve seguir tendência crescente, até atingir uma estabilidade no número de entidades federais analisadas, já que essas fazem parte de um universo finito.

Em todos os períodos analisados, exceto em 2014 (que não divulgou lista de entidades analisadas) as instituições de ensino fazem parte do grupo, dentre as organizações federais, com o maior número de entidades analisadas pelo levantamento do TCU, representando quase a metade do universo analisado ao longo dos anos (Figura 1), enquanto que as unidades de saúde vinham em uma crescente até o levantamento de 2021, quando apresentou redução.

Figura 1 - Classificação das Entidades com respostas válidas presentes no levantamento de governança do TCU dos anos de 2014, 2017, 2018 e 2021



Fonte: Autoria própria

O primeiro levantamento possivelmente não divulgou a lista de entidades participantes devido ao ineditismo do levantamento, que apenas nos levantamentos seguintes percebeu a relevância em elencar as organizações participantes, enquanto que a queda no número de todas as instituições respondentes em 2021, possivelmente decorre do cenário de pandemia de Covid19.

O levantamento buscou abranger os mais variados grupos institucionais em âmbito federal, buscando obter resultados de amostras suficientes para representar a realidade da governança pública brasileira.

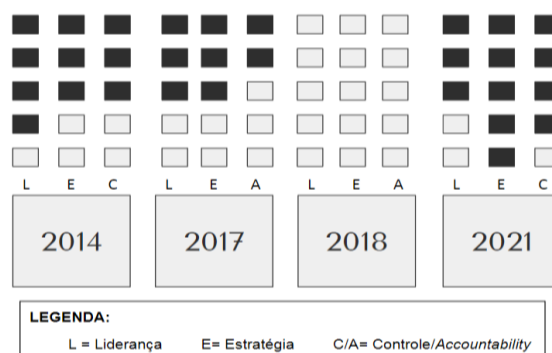
Em 2014 o TCU avaliou os níveis de governança nos órgãos públicos utilizando os mecanismos de liderança, estratégia e controle. Em 2017 e 2018, o termo “estratégia” foi alterado para “*accountability*” e, posteriormente, em 2021 o termo “controle” voltou a ser utilizado pelo levantamento.

O termo controle deve ter sido utilizado inicialmente, vez que essa é a denominação adotada pelo RBG, o qual foi elaborado para nortear as práticas de governança voltadas às entidades públicas. A sua modificação em 2017, provavelmente decorreu da participação acadêmica do CEAG/UNB, que possivelmente indicou termo mais atualizado para o terceiro mecanismo de governança, atualização a qual manteve-se em 2018. Em 2021, o retorno ao termo “controle” pode ser justificado pelo respeito aos termos da RBG.

Não é possível perceber se a manutenção ou modificação do termo controle causa algum impacto, além da semântica, já que para alguns autores, os termos são sinônimos, embora para a maioria dos autores *accountability* tem maior relação com a prestação de contas (ESPINOSA, 2012).

Observa-se que práticas que compõem os mecanismos que compõem a governança pública oscilaram ao longo dos levantamentos de governança pública. Além disso, verifica-se que em 2021 o número de práticas avaliadas, englobadas pelos mecanismos de estratégia e controle, foram a maiores dentre todos os períodos avaliados (Figura 2).

Figura 2 - Número de mecanismos analisados com a finalidade de avaliar as capacidades que compõem os índices de governança de acordo com o levantamento de governança do TCU dos anos de 2014, 2017, 2018 e 2021



Fonte: Autoria própria

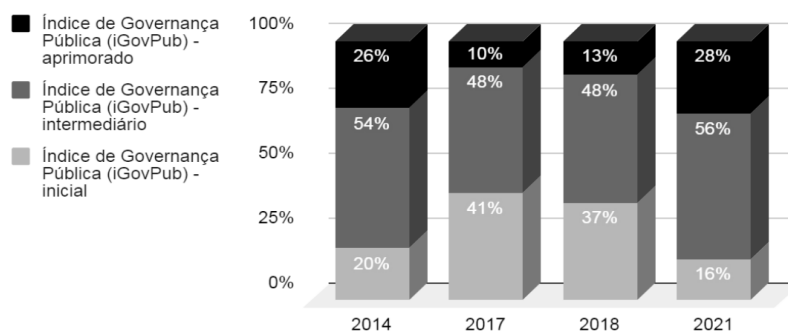
É provável que o número de práticas avaliadas tenham sofrido alterações ao longo dos períodos analisados, em razão do TCU ainda não ter estabelecido um padrão para o desenvolvimento dos levantamentos e ainda estar buscando atualizar e aprimorar seus mecanismos de verificação e avaliação.

O maior número de práticas utilizadas para avaliar os mecanismos de governança pública em 2021 podem ser indícios de um maior rigor nos levantamentos de governança pública que o TCU vem desenvolvendo, a fim de aprimorar sua execução nas instituições públicas.

O índice de governança pública trata-se de uma forma de avaliar um conjunto de práticas que viabilizam a boa governança pública, quais sejam: liderança, estratégia e controle. A partir delas é possível avaliar o andamento da gestão organizacional das entidades públicas e assim direcionar ações, bem como fiscalizá-las, visando ampliar as chances de proporcionar não apenas bons serviços, mas também políticas públicas que atendam aos anseios dos cidadãos (BRASIL, 2020).

Assim, em relação à tais índices de Governança Pública, de modo geral, houve um aprimoramento nas práticas de governança nos entes analisados ao longo dos períodos avaliados pelo TCU (Figura 3).

Figura 3 - Índices de governança de acordo com o levantamento de governança do TCU dos anos de 2014, 2017, 2018 e 2021



Fonte: Autoria própria

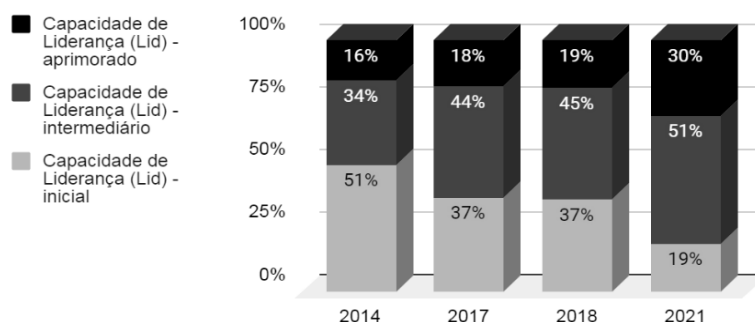
Provavelmente o progresso nos índices decorre do reconhecimento, por parte dos órgãos federais, da relevância do tema, o que os levou a adotar práticas compatíveis com as diretrizes para a implementação e aperfeiçoamento das práticas de governança, indicando que os mecanismos de governança foram aperfeiçoados ao longo dos levantamentos, proporcionando assim, melhores serviços e propostas com maior relevância para a sociedade (BRASIL, 2020).

As entidades federais estão implementando medidas que viabilizaram o aperfeiçoamento das práticas de governança pública em seus ambientes institucionais.

Como exposto anteriormente, a governança pode ser avaliada por meio de três capacidades base: liderança, estratégia e controle. A capacidade de liderança relaciona-se com a aptidão dos agentes de alto nível político e gerenciais de avaliar e assim ajustar as práticas de governança nas entidades públicas, bem como promover a cultura ética, cumprir com suas responsabilidades, possuir conhecimentos necessários para ocupar seu cargo, contribuindo assim para atingir as metas da organização pública que lidera (BRASIL, 2020).

O índice correspondente a capacidade inicial apresentou queda no segundo ano de levantamento, mantendo-se estável, seguido de queda no último levantamento de governança realizado pelo TCU, enquanto os índices de liderança intermediário e aprimorado seguem tendência de crescimento (Figura 4).

Figura 4 - Evolução dos índices da capacidade de liderança de acordo com o levantamento de governança do TCU dos anos de 2014, 2017, 2018 e 2021



Fonte: Autoria própria

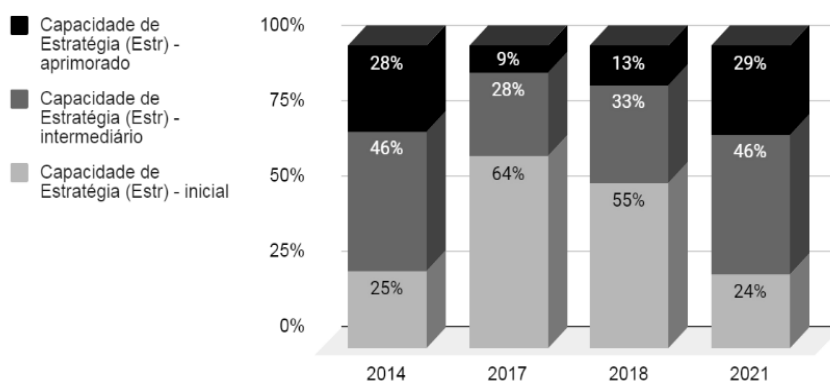
O decréscimo da capacidade inicial e o crescimento das demais, indicam que os órgãos públicos federais estão aprimorando seus mecanismos de liderança, saindo assim de estágio inicial para patamares mais sofisticados desta prática.

Sendo assim, diante dos números apresentados no levantamento, é possível induzir que os relatórios do TCU, foram capazes de motivar uma mudança nos padrões de liderança direcionando e estimulando práticas que estão resultando em um aprimoramento desta capacidade nas organizações federais, ou seja, promovendo organizações com uma melhor cultura ética, com atividades bem definidas e geridas (BRASIL, 2020)

A capacidade de estratégia está relacionada à elaboração de metas, visão, missão, objetivos claros, com a finalidade de estabelecer planejamentos a fim de atender as necessidades da sociedade. Além disso, essa capacidade também relaciona-se com gestão de riscos, monitoramento do alcance dos resultados organizacionais, dentre outros mecanismos relacionados com a capacidade de organizar a atuação das organizações públicas (BRASIL, 2020)

Observando os índices de estratégia, percebe-se que houve crescimento do nível inicial entre os levantamentos de 2014 e 2017, caindo nos dois últimos, já a capacidade intermediária e aprimorada seguiram o caminho inverso, caindo no segundo levantamento e em trajetória ascendente nos levantamentos de 2018 e 2021 (Figura 5).

Figura 5 - Evolução dos índices da capacidade de estratégia de acordo com o levantamento de governança do TCU dos anos de 2014, 2017, 2018 e 2021



Fonte: Autoria própria

A queda nos níveis de capacidade estratégica intermediária e aprimorada, pode ser associada à fiscalização desempenhada em 2016 (Acórdão 2238/2016-TCU-Plenário, Min. Relator Augusto Nardes), em que foram constatados equívocos em algumas respostas dos questionários autoavaliativos de 2014. Assim, tal decréscimo deve ser resultante das devidas correções e, posteriormente, as adequações de práticas estratégicas elevaram os níveis dos mecanismos que compõe a capacidade estratégica.

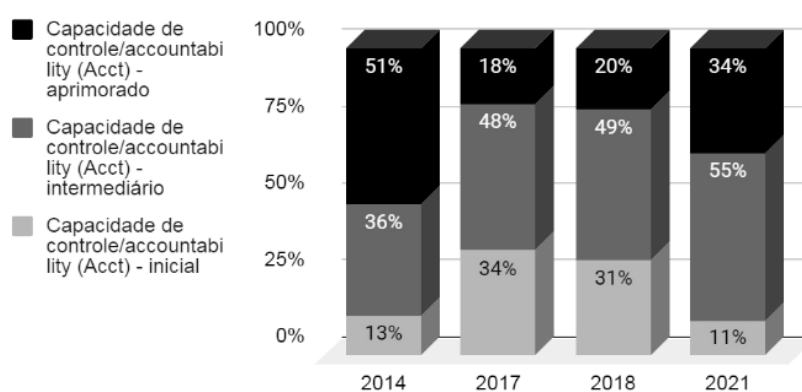
Assim, pode-se perceber que as entidades federais estão implementando medidas que estimulam o aperfeiçoamento de práticas de governança pública em seus ambientes institucionais. Quando bem implementadas as práticas de estratégia, é capaz de promover políticas, bens e serviços públicos com maior eficácia na promoção do bem-estar social (BRASIL, 2010 apud BRASIL, 2020)

A capacidade de controle, por sua vez, relaciona-se com mecanismos de prestação de contas, verificação de cumprimento de metas, acesso à informação à

stakeholders, transparência, avaliação da satisfação dos *stakeholders*, auditoria interna atuante e de qualidade. Sendo assim, o controle é um mecanismo que visa verificar se os serviços públicos estão sendo prestados de forma satisfatória à sociedade, nem como buscando aprimoramento, transparência de seus atos (BRASIL, 2020).

Em relação a prática de controle/*accountability*, verifica-se que houve um aumento da em nível inicial entre o 1º e 2º levantamento, seguido de queda nos demais períodos analisados, já a capacidade intermediária manteve aumento constante em seus percentuais, enquanto que a capacidade aprimorada de controle/*accountability* vem oscilando com acréscimos e decréscimos ao longo dos períodos analisados (Figura 6).

Figura 6 - Evolução dos índices da capacidade de controle/*accountability* de acordo com o levantamento de governança do TCU dos anos de 2014, 2017, 2018 e 2021



Fonte: Autoria própria

O nível inicial crescente no 2º ano de levantamento, possivelmente também é resultado da fiscalização desenvolvida pelo TCU em 2016, enquanto que o seu decréscimo ao longo dos demais levantamentos, provavelmente decorre da utilização de mecanismos de controle/*accountability* em conformidade com o que preconiza as boas práticas de governança voltada à administração pública.

Assim, é possível inferir que as entidades públicas estão portando de auditorias internas com maior eficiência, bem como sendo transparentes em sua atuação, além de que seus serviços estão sendo aprimorados, promovendo um melhor bem-estar social e possivelmente uma melhor satisfação de seus usuários.

Além dos níveis de governança, das capacidades e mecanismos que a compõem, os levantamentos de governança elaborados pelo TCU também elencam práticas que devem ser observadas pelos gestores públicos a fim de auxiliar na identificação do que deve ser implementado a fim de conferir melhores índices de governança.

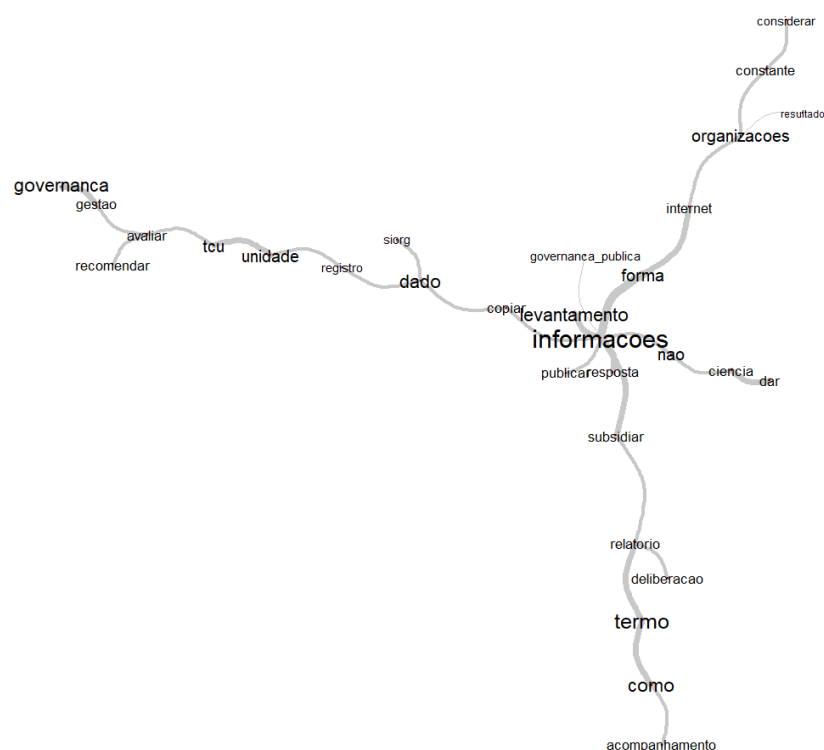
Assim, ao final dos relatórios técnicos são apresentadas conclusões acerca dos resultados obtidos ao final dos levantamentos, bem como propostas de encaminhamento, os quais são avaliados pelos Ministros-relatores a fim de designar as devidas determinações aos órgãos competentes, a fim de implementar práticas identificadas como necessárias para aprimoramento do serviço público e assim promover a boa governança.

Diversas palavras ganharam evidência na conclusão do Levantamento de Governança Pública realizado pelo TCU. Dentre as palavras como maior destaque está a "governança", bem como também se destacam os termos "melhoria", "gestão"

Observado que o primeiro ano foi o responsável por iniciar, oficialmente, a implementação de práticas de governança pública no Brasil, é possível induzir que tal redução de imperativos presentes nas propostas de encaminhamento se deve ao fato de que essas foram implementadas e assim não seria necessário repeti-las, apenas aprimorá-las ou requerer a manutenção do que já foi implementado.

A palavra com maior destaque é “informações”, seguida de “governança” e “organizações” (Figura 10).

Figura 10 - Representação gráfica da análise de similitude realizada no item “determinações do Ministro-relator” presente nos relatórios técnicos dos levantamentos de governança do TCU dos anos de 2014, 2017, 2018 e 2021



Fonte: Autoria própria

É verifica-se a partir da “nuvem de palavras” ao lado e por meio da teoria dos grafos, que os votos proferidos pelos Ministros do TCU ao longo dos períodos analisados tinham as informações obtidas como foco, bem como que tais informações foram possíveis por meio de levantamentos. Além disso, também é possível perceber a relação que tais informações possuem relativas à promoção não só da governança pública, bem como no oferecimento de resposta à sociedade. Também é perceptível a relação da avaliação e recomendações do TCU como aspectos relevantes para a promoção da governança.

A partir do exposto observa-se que o TCU reconhece que possui função de prestar informações e torná-las públicas, bem como avaliar e trazer recomendações, a fim de auxiliar na promoção da governança pública.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Através da pesquisa exploratória e descritiva, verificou-se que não há uniformidade na definição doutrinária acerca da “governança pública”, a qual é considerada instrumento ou mecanismo para alguns doutrinadores, enquanto que para

outros é reconhecida como uma prática, modelo de gestão, ou sistema, sendo esse último mais amplo, reconhecendo que governança pública envolve princípios de preservação do interesse público-social, além de direcionar, monitorar, controlar, avaliar e gerenciar riscos, proporcionando o bom funcionamento da máquina pública de forma transparente e responsável (PALUDO; OLIVEIRA, 2021)

No que cerne a aplicação da governança pública no Brasil, por meio da análise qualitativa e quantitativa dos dados disponibilizados nos Levantamentos de Governança publicados em 2014, 2017, 2018 e 2021 pelo Tribunal de Contas da União (TCU), constatou-se que, atualmente, este órgão tem conseguido atingir seu objetivo de contribuir para uma melhoria na governança pública brasileira, tendo em vista as conclusões expostas nos relatórios, além dos índices de governança, o que também pode ser constatado por meio da redução do número de recomendações e determinações ao longo dos levantamentos, realidade essa constatada desde o levantamento de 2018.

Tal empenho é crucial para o estímulo da participação popular em planejamentos de projetos de governo, possibilitando não apenas conhecer, fiscalizar e opinar acerca aplicação da receita pública, como também usufruir de serviços públicos de qualidade, já que a governança pública não se resume apenas ao campo do planejamento orçamentário, como também direciona a alta administração a exercer e orientar o exercício de boas práticas de governança, corroborando para a execução eficiente do serviço público.

Nesse sentido, é essencial que a Contabilidade Pública mantenha-se atualizada, a fim de, deter mecanismos necessários ao fornecimento de informações essenciais para auxiliar na tomada de decisões da alta administração, em favor do bem estar social, além de oportunizar à investidores e a sociedade em geral, acesso à informações que minimizem a assimetria informacional.

Oportunizar ao cidadão informações suficientes para que este contribua com as atividades governamentais não só contribui em aspectos econômicos, como também a confiabilidade nas instituições. Tais aspectos consolidam o pacto social e conferem ambiente de governabilidade ao gestor público, contribuindo para o fortalecimento da democracia, o que, nos tempos atuais, é crucial para a manutenção do Estado de direito, dentro dos moldes atuais, que também é essencial para manter a confiança econômica, seja no cenário interno ou externo, ou seja, a boa governança pública é capaz de promover bons resultados tanto na esfera social, quanto econômica.

Assim, diante da elaboração da presente pesquisa, recomenda-se para que estudos futuros os índices de governança presente nos levantamentos do TCU sejam relacionados aos índices econômicos/financeiros do Brasil, com a finalidade de confirmar se a adoção de tais práticas de governança em âmbito brasileiro foram suficientes para impulsionar a economia do país.

REFERÊNCIAS

ABREU, Welles Matias de; GOMES, Ricardo Corrêa. Fiscal transparency explains the perception of corruption, but Democracy matters!. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 15, p. 1-13, 2021. Disponível em: <<https://www.redalyc.org/journal/2352/235267639024/235267639024.pdf>>. Acesso em 16 de junho de 2022

AL-NASER, Maryam; HAMDAN, Allam. The impact of public governance on economic growth: Evidence from gulf cooperation council countries. **Economics & Sociology**,

v. 14, n. 2, p. 85-110, 2021. Disponível em: <<https://www.proquest.com/openview/70da8a3ed1425937ec11a07b8edcaf1c/1?pq-origsite=gscholar&cbl=1416337>>. Acesso em: 18 de junho de 2022

AUGUSTINHO, Sonia Maria; DE LIMA, Isaura Alberton. A nova contabilidade pública brasileira como instrumento de transparência sobre as contas públicas. **Revista Brasileira de Planejamento e Desenvolvimento**, v. 1, n. 1, p. 76-88, 2012. Disponível em: <<https://revistas.utfpr.edu.br/rbpd/article/view/3099>>. Acesso em: 02 de julho de 2022.

BAÊTA, Odemir Vieira; PEREIRA, José Roberto; MUCCI, C. B. M. R. Contributions of communicative of rationality for the brazilian public governance. **Business and Management Review**, v. 4, n. 5, p. 761-769, 2015. Disponível em: <https://d1wqtxts1xzle7.cloudfront.net/37755467/12_2015_Baeta_Pereira_Mucci_BMR-libre.pdf?1432765319=&response-content-disposition=inline%3B+filename%3DContributions_of_Communicative_of_Ration.pdf&Expires=1655934809&Signature=Y9JIZ~~mucfMvyeXmNsnkzMWSWzognPvbQ88Ns4QouGYkXZguh3roPC07e42akovT6d3kUvAqbPBPSH~vaKtJWD4hD0jKI9wGVBJEiYxvZlvd~Ej-vIQfbzKeANSjzGkZ2S3OJl3ps0tgXv-KG9nPEQiRBIMmivBh68YM1dn6qqQMqZwpX3BHur5Bm6Thuo4DZpkZ-02MyTiyEmAeafW7XvLAV7SypTfJtze9lwHuAb~AK4y8EFHELbHVomVqcN6kQz9cibJiFC0DYAG3S7k112NcMPjuM-4PiADbQrpFMQe5Gn9T-xMhrNd3PJEatHBAY9Q7ITPk6LY63Dfc1A__&Key-Pair-Id=APKAJLOHF5GGSLRBV4ZA>. Acesso em 18 de junho de 2022.

BARDIN, Laurence. **Análise de conteúdo**: edição revista e ampliada. São Paulo: Edições, v. 70, p. 280, 2016. Disponível em: <<https://madmunifacs.files.wordpress.com/2016/08/anc3a1lise-de-contec3bado-laurence-bardin.pdf>>.

BAYAR, Yilmaz. Public governance and economic growth in the transitional economies of the European Union. **Transylvanian Review of Administrative Sciences**, v. 12, n. 48, p. 5-18, 2016. Disponível em: <<https://www.rtsa.ro/tras/index.php/tras/article/view/480/469>>. Acesso em: 18 de junho de 2022

BERTONCINI, Mateus; PRESENTE, Vinícius Rafael. As Alterações dos Modelos de Gestão Estatal e uma Proposta de Conceituação de Governança da Administração Pública. **Sequência (Florianópolis)**, p. 123-147, 2020. Disponível em: <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/78186/45366>>. Acesso em: 31 de maio de 2022.

BEVIR, Mark. Governança democrática: uma genealogia. **Revista de Sociologia e Política**, v. 19, p. 103-114, 2011. Disponível em: <<https://www.scielo.br/j/rsocp/a/YkZsZbDQpz94zmpNdrRWwyt/?format=pdf&lang=p>>. Acesso em 06 de março de 2022.

BORGES, Luiz Ferreira Xavier; SERRÃO, Carlos Fernando de Barros. **Aspectos de governança corporativa moderna no Brasil**. 2005. Disponível em: <https://web.bndes.gov.br/bib/jspui/bitstream/1408/9643/2/RB%2024%20Aspectos%20de%20Governan%C3%A7a%20Corporativa%20Moderna%20no%20Brasil_P_BD.pdf>. Acesso em: 31 março de 2022.

BRASIL, Tribunal de Contas da União. **Conhecendo o Tribunal**. 8.ed. Brasília: TCU, Secretaria-Geral da Presidência, 2022. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/data/files/A1/E5/F4/5F/F43B0810B4FE0FF7E18818A8/Conhecendo_Tribunal_8_Edicao_portugues.pdf>. Acesso em: 12 de junho de 2022.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 2022. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 12 de junho de 2022.

BRASIL. **Decreto 966-A**, de 7 de novembro de 1890. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1851-1899/D00966-A.html>. Acesso em: 12 de junho de 2022.

BRASIL. **Decreto nº 9.203**, de 22 de novembro de 2017. 2017. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/decreto/d9203.htm>. Acesso em: 31 de maio de 2022.

BRASIL. **Lei nº 8.443**, de 16 de julho de 1992. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8443.htm>. Acesso em: 12 de junho de 2022.

BRASIL. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**: aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: procedimentos contábeis orçamentários/ Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional, Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, Secretaria de Orçamento Federal. 9.ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2021. Disponível em: <https://sisweb.tesouro.gov.br/apexf?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:41943>. Acesso em: 29 de maio de 2022.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Referencial básico de governança aplicável a órgãos e entidades da administração pública**. 3.ed. Brasília: TCU, Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão, 2020. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A81881F7AB5B041017BABE767F6467E>>. Acesso em em 06 de março de 2022.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Relatório de acompanhamento TC 011.574/2021-6**. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A81881E7BE7E47C017C0DA388291F10>>. Acesso em: 22 de maio de 2022.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Relatório, Acórdão e Voto TC 020.830/2014-9**. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A258F4375B0158F83BE78E19EB>>. Acesso em: 22 de maio de 2022.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Relatório, Acórdão e Voto TC 015.268/2018-7**. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A81881E674256D0016744D92B895862>>. Acesso em: 22 de maio de 2022.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Relatório, Acórdão e Voto TC 017.245/2017-**

6. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A258F4375B0158F83BE78E19EB>>. Acesso em: 22 de maio de 2022.

CAPOBIANGO, Ronan Pereira; GONÇALVES, Andréa de Oliveira. **Governança Pública e Contabilidade na Perspectiva da Teoria Ator-Rede**. VII Encontro Brasileiro de Administração Pública, Brasília/DF, 11, 12 e 13 de novembro de 2020 Disponível em: <<https://ebap.online/ebap/index.php/VII/viiebab/paper/viewFile/963/471>>. Acesso em: 30 de junho de 2022

CARVALHO, Matheus. **Manual de Direito Administrativo**. 7.ed. rev. ampl. e atual. Salvador: JusPODIVM, 2020.

CASA CIVIL DA PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. **Guia da política de governança pública**. Brasília: Casa Civil da Presidência da República, 2018. Disponível em: <<https://www.gov.br/casacivil/pt-br/centrais-de-conteudo/downloads/guia-da-politica-de-governanca-publica>>. Acesso em: 31 de maio de 2022.

ESPINOSA, Roberto Moreno. Accountability. *In*: CASTRO, Carmem Lúcia Freitas de et al. **Dicionário de políticas públicas**. 2012. Disponível em: <https://bd.camara.leg.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/13076/dicionario_politicas_publicas.pdf?sequence=3&isAllowed=y>. Acesso em: 02 de julho de 2022

HADDAD, Rosaura Conceição; MOTA, Francisco Glauber Lima. **Contabilidade pública**. 2010. Disponível em <http://ead.uepb.edu.br/arquivos/Livros_UEPB_053_2012/04-contabilidade%20p%FAblica/Livro%20contabilidade%20publica.pdf>. Acesso em 28 de fevereiro de 2022.

HAMDAN, Allam Mohammed et al. The mediation role of public governance in the relationship between entrepreneurship and economic growth. **International Journal of Managerial Finance**, 2020. Disponível em: <<https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/IJMF-04-2018-0111/full/html>>. Acesso em 19 de junho de 2022

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; CARVALHO, L. Nelson. Contabilidade: aspectos relevantes da epopéia de sua evolução. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 16, n. 38, p. 7-19, 2005. Disponível em: <<https://www.scielo.br/j/rcf/a/HCCs3zhm3GWv4JTN5KPJJSS/?format=pdf&lang=pt>>. Acesso em 08 de fevereiro de 2022.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública: teoria e prática**. 14.ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 24-39.

KRIPKA, Rosana; SCHELLER, Morgana; BONOTTO, Danusa Lara. Pesquisa Documental: considerações sobre conceitos e características na Pesquisa Qualitativa. **CIAIQ2015**, v. 2, 2015. Disponível em: <<https://proceedings.ciaiq.org/index.php/ciaiq2015/article/view/252/248>>. Acesso em: 03 de julho de 2022.

LINCZUK, Luciane Mialik Wagnitz; DE OLIVEIRA, Antonio Gonçalves. A governança como instrumento para a sustentabilidade da (res) pública: da aplicação no mundo

corporativo à Administração Pública. **Revista Mineira de Contabilidade**, v. 4, n. 48, p. 25-30, 2012. Disponível em: <<https://crcmg.emnuvens.com.br/rmc/article/view/247>>. Acesso em: 06 de março de 2022.

MASCARENHAS, Lija Miucha D. **Regime de contabilidade pública à luz das IPSAS: uma análise comparativa do modelo de Portugal e de São Tomé e Príncipe**. 2021. Tese de Doutorado. Disponível em: <<https://repositorio.iscte-iul.pt/handle/10071/23559>>. Acesso em 28 de fevereiro de 2022.

MAUSS, César Volnei et al. A evolução da contabilidade e seus objetivos. **Universidade Luterana do Brasil-ULBRA**, p. 1-16, 2007. Disponível em: <https://www.aedb.br/seget/arquivos/artigos07/1401_Artigo%20Seget.pdf>. Acesso em 05 de março de 2022.

OLIVEIRA, Antonio Gonçalves de; PISA, Beatriz Jackiul. **GovP: índice de avaliação da governança pública - instrumento de planejamento do Estado e de controle social pelo cidadão**. Revista de Administração Pública [online]. 2015, v. 49, n. 5, pp. 1263-1290. Disponível em: <<https://doi.org/10.1590/0034-7612136179>>. Acesso em: 31 Maio 2022. ISSN 0034-7612. <https://doi.org/10.1590/0034-7612136179>.

PALUDO, Augustinho V.; OLIVEIRA, Antônio G. **Governança organizacional pública e planejamento estratégico: para órgãos e entidades públicas**. Indaiatuba, SP: Editora Foco, 2021.

PIZZANI, Luciana et al. A arte da pesquisa bibliográfica na busca do conhecimento. **RDBCI: Revista Digital de Biblioteconomia e Ciência da Informação**, v. 10, n. 2, p. 53-66, 2012. Disponível em: <https://periodicos.sbu.unicamp.br/ojs/index.php/rdbci/article/view/1896/pdf_28>. Acesso em: 03 de julho de 2022.

SCHEPERS, Stefan. Governance: the new challenge for the African renaissance. **Journal of Management Development**, 2011. Disponível em: <https://capes-primo.ez121.periodicos.capes.gov.br/primo-explore/fulldisplay?docid=TN_cdi_emerald_primary_10_1108_02621711111164385&context=PC&vid=CAPES_V3&lang=pt_BR&search_scope=default_scope&adaptor=primo_central_multiple_fe&tab=default_tab&query=any,contains,SCHEPERS,%20Stefan.%20Governance:%20the%20new%20challenge%20for%20the%20African%20renaissance.%20Journal%20of%20Management%20Development,%202011.&offset=0>. Acesso em: 19 de junho de 2022.

SECOM TCU. TCU tem muito a contribuir com a entrada do Brasil na OCDE. Imprensa. **Portal TCU**. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/imprensa/noticias/tcu-tem-muito-a-contribuir-com-a-entrada-do-brasil-na-ocde.htm#:~:text=Assim%2C%20o%20TCU%20na%20presid%C3%Aancia,regi%C3%B5es%20menos%20desenvolvidas%20do%20planeta>>. Acesso em: 21 de junho de 2022.

REIS, Tiago Siqueira. Expropriação do funcionalismo público: o gerencialismo como projeto. **Revista Katálysis**, v. 22, p. 80-89, 2019. Disponível em: <<https://www.scielo.br/j/rk/a/6m6dK6nzhKBBT6G5h86h4ZQ/?format=pdf&lang=pt>>.

Acesso em: 05 de junho de 2022.

ROSA, Maria Berenice. **Contabilidade do Setor Público**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 1-27; 313-365.

SCHMIDT, Paulo. A classificação da contabilidade dentre os ramos do conhecimento humano. **Caderno de Estudos**, São Paulo, FIPECAFI, vol.10, n. 17, p. 9-22, janeiro/abril 1998. Disponível em: <<https://www.scielo.br/pdf/cest/n17/n17a01.pdf>>. Acesso em 05 de março de 2022.

SECOM TCU. OCDE e TCU trabalham em estudo sobre políticas públicas descentralizadas. **Tribunal de Contas - Imprensa**. Brasília, 03 de abril de 2018. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/imprensa/noticias/ocde-e-tcu-trabalham-em-estudo-sobre-politicas-publicas-descentralizadas.htm>>. Acesso em: 14 de junho de 2022.

SOUZA, Danilo Sergio de. **Regulação do mercado de capitais e governança corporativa. O papel da Comissão de Valores Mobiliários-CVM na institucionalização do conceito de Governança Corporativa**. 2017. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo. Disponível em: <<https://crcmg.emnuvens.com.br/rmc/article/view/247>>. Acesso em: 06 de março de 2022.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente gostaria de agradecer a Deus, por ter permitido que eu iniciasse agora estivesse prestes a finalizar esse curso que acredito que me fez entender um pouco sobre tanta coisa que eram desconhecidas para mim. Agradecer a Ele também por toda a minha família, pela saúde de todos e por ter permitido que meu avô tivesse presenciado o início de mais um curso superior, pois percebia que, para ele, eu estar ingressando em mais uma graduação era motivo de muito orgulho e tenho certeza que onde ele estiver ele sabe o quanto eu gostaria de compartilhar essa conquista pessoal com ele.

Agradecer em especial aos meus pais, que nunca me impediram de estudar, pelo contrário me incentivaram e estimularam, seja me levando até à universidade, me ajudando com as passagens de ônibus e agora nesses tempos de pandemia, me dando lencinhos para higienizar os lugares que vou me sentar, entre outros cuidados. Sou sempre grata a eles e ao meu irmão, que sempre buscou ao máximo me ajudar como podia nos meus estudos.

Também sou grata porque através desse curso pude conhecer pessoas que hoje são meus amigos, digo isso não apenas em relação a alunos, mas também professores. Agradeço também aos amigos que fiz antes do curso e que permanecem comigo até hoje, me proporcionando suporte emocional e me encorajando a permanecer e chegar até aqui.

Sou grata aos professores da UEPB que realmente se preocupam em compartilhar seu conhecimento, de forma humana e interessada em realmente contribuir para o crescimento acadêmico e profissional, aos quais guardo grande carinho e admiração.