

GOVERNANÇA PÚBLICA VERDE OLIVA: ASPECTOS IDENTIFICADOS NOS RELATÓRIOS DE GESTÃO DO EXÉRCITO BRASILEIRO

OLIVE GREEN PUBLIC GOVERNANCE: ASPECTS IDENTIFIED IN THE MANAGEMENT REPORTS OF THE BRAZILIAN ARMY

Alexandre Rodrigues Soares¹

Cíntia Bisognin Rosso²

Nelson Guilherme Machado Pinto³

Roberto De Gregori⁴

RESUMO

O presente artigo tem por objetivo identificar os aspectos da governança pública no âmbito do Exército Brasileiro, por intermédio da avaliação do contexto em que se insere a governança nos Relatórios de Gestão do Comando do Exército, apresentados ao Tribunal de Contas da União (TCU) no contexto dos processos de prestação de contas anual do período de 2015 a 2019. O estudo foi realizado por meio de pesquisa de natureza exploratória, a partir de procedimentos de análise documental com abordagem qualitativa. Como método para a quantificação da frequência e identificação da contextualização do termo “governança” na documentação que serviu de base para o estudo, bem como para a análise dos resultados, foi utilizada a análise de conteúdo com leitura flutuante e categorização dos dados. Os resultados obtidos indicam que, dentre os contextos nos quais o termo governança foi utilizado, destacam-se, num primeiro momento, os assuntos ligados à gestão organizacional e, num segundo momento, os aspectos atinentes à prestação de contas ao controle externo e, por conseguinte, à sociedade.

Palavras-chave: Governança pública; Relatórios de Gestão; Prestação de Contas.

ABSTRACT

This article aims to identify the aspects of public governance within the Brazilian Army, through the evaluation of the context in which governance is included in the Army Command Management Reports, presented to the Federal Court of Auditors (TCU) in the context of the annual reporting processes for the period 2015 to 2019. The study was conducted through

¹ Universidade Federal de Santa Maria. Brasil. Mestrando em Gestão de Organizações Públicas na Universidade Federal de Santa Maria (PPGOP/UFSM).

² Universidade Federal de Santa Maria. Brasil. Mestranda em Gestão de Organizações Públicas na Universidade Federal de Santa Maria (PPGOP/UFSM).

³ Universidade Federal de Santa Maria. Brasil. Departamento de Administração - Universidade Federal de Santa Maria (UFSM)/Palmeira das Missões, Programa de Pós-Graduação em Administração Pública (PPGAP) da UFSM e Programa de Pós-Graduação em Gestão de Organizações Públicas (PPGOP) da UFSM.

⁴ Universidade Federal de Santa Maria. Brasil. Professor Associado do Departamento de Ciências Administrativas da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM), professor do Programa de Gestão de Organizações Públicas (PPGOP) da UFSM e Doutor em Desenvolvimento Regional pela UNISC.

exploratory research, based on document analysis procedures with a qualitative approach. As a method for quantifying the frequency and identifying the contextualization of the term "governance" in the documentation that served as the basis for the study, as well as for the analysis of the results, content analysis with floating reading and categorization of the data was used. The results indicate that, among the contexts in which the term governance was used, stand out, at first, the issues related to organizational management and, at a second moment, the aspects related to the accountability to external control and, therefore, to society.

Keywords: Public Governance; Management Reports; Accountability.

1 INTRODUÇÃO

No âmbito da gestão pública, o termo governança tem sido objeto de expansão conceitual ao longo do tempo, entre acadêmicos e gestores, estando associada a pelo menos três aspectos centrais. Primeiramente, a baixa utilização do termo até a década de 1970 pode ser associada à predominância do modelo de administração burocrático tradicional. Em um segundo momento, a expansão da utilização do termo governança está associada ao aumento da complexidade dos problemas e, conseqüentemente das soluções, bem como à evolução do contexto tecnológico e informacional. Finalmente, a profusão conceitual do termo foi alavancada pelas reformas do aparato estatal internacionalmente difundidas no século XX, a partir do movimento da nova gestão pública (*new public management – NPM*) (CAVALCANTE, 2018).

Atualmente, dentre outras definições, tem-se que a governança pública sugere o estabelecimento de procedimentos e a correspondente execução, com a finalidade de fomentar eficiência administrativa para o alcance dos resultados alinhados entre o agente (gestor público) e o principal (sociedade) (TEIXEIRA; GOMES, 2019). A governança pública, cada vez mais, ocupa espaço nos cenários da gestão das instituições públicas brasileiras. Sem fugir a essa regra, o Exército Brasileiro (EB), como uma instituição nacional permanente e regular, atualiza-se necessariamente à esse contexto de evolução organizacional, uma vez que, para sua manutenção, fazem-se necessárias a revisão e o aperfeiçoamento periódicos da sua gestão, buscando a eficiência, a eficácia e, principalmente, a efetividade na gestão do bem público, consubstanciados na consecução dos seus objetivos estratégicos.

Para além das obrigações legais acerca da necessidade de prestação de contas, como práticas evidentes da boa governança, as instituições públicas e, por conseguinte, o EB, devem assumir a responsabilidades pela salvaguarda dos recursos públicos alocados para o seu funcionamento, em estrita observância a alguns aspectos tais como: a prestação de contas, a transparência, e o alcance de resultados eficazes e eficientes, cuja efetividade seja mensurada na percepção da atuação da instituição pela sociedade. Nesse contexto, pode-se relacionar a necessidade legal da prestação de contas e as práticas de governança pública ao termo *accountability*, podendo ser entendida como a maneira pela qual uma organização divulga suas informações às partes interessadas (CASTALDELLI JÚNIOR; AQUINO, 2011).

Como órgão de Controle Externo auxiliar ao Congresso Nacional, cabe ao Tribunal de Contas da União (TCU) o julgamento das contas dos administradores e dos demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos, nos termos da Constituição Federal. A prestação de contas dos gestores públicos deve conter elementos e demonstrativos que evidenciem a regular aplicação dos recursos públicos, é organizada a partir da apresentação de relatórios de gestão (RG) ao TCU e tem por finalidade integrar, no exame e julgamento das contas dos gestores, o controle da conformidade e do desempenho da gestão, a fim de contribuir para o aperfeiçoamento da administração pública (BRASIL, 2010).

Atualmente, o TCU também tem um papel de protagonismo ao estabelecer os pressupostos embrionários dos conceitos de governança, por intermédio a disponibilização de um referencial básico de governança, e das suas aplicações para a administração pública; do país (TEIXEIRA; GOMES, 2019). Nessa conjuntura surge a indagação sobre quais seriam os aspectos da governança pública que as instituições públicas, particularmente o EB, conseguiram implementar e desenvolver no âmbito da sua gestão, bem como quais seriam os próximos passos no sentido da busca pelo seu aperfeiçoamento?

O presente artigo tem o objetivo de identificar os aspectos da governança pública no âmbito do Exército Brasileiro, por intermédio da avaliação do contexto em que se insere a governança nos RG do Comando do Exército, apresentados ao TCU no contexto dos processos de prestação de contas anual do período de 2015 a 2019. A justificativa do estudo baseia-se na busca pela identificação, no objeto de pesquisa, dos aspectos norteadores da governança no setor público que, segundo o referencial do TCU, trata-se de 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, 2014).

No primeiro capítulo, por meio da introdução, busca-se o posicionamento do leitor a respeito do contexto da pesquisa, da delimitação do problema e do objetivo do artigo, de forma a justificá-lo. No segundo e terceiro capítulos, pontua-se o referencial teórico e a metodologia, ferramentas essenciais à consecução do objetivo proposto. Por fim, apresenta-se a estruturação e a discussão dos resultados da pesquisa, bem como são realizadas as considerações finais e elencadas as referências.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

A fundamentação teórica, com vistas ao embasamento do estudo, contempla uma síntese sobre a teoria da agência aplicada ao setor público, a governança pública e a *accountability*, sob o enfoque da prestação de contas. Dentre os assuntos tratados, buscou-se contextualizar possíveis aspectos da governança pública que poderão ser identificados nos RG do EB, objeto de pesquisa deste trabalho.

2.1 TEORIA DA AGÊNCIA APLICADA AO SETOR PÚBLICO

Com origens nos domínios da Economia e aplicada à Ciência Política, já há algum tempo, a Teoria da Agência refere-se a um tipo específico de relação entre duas ou mais partes em que alguma, designada como agente, atua em favor ou como representante de outra, designada principal (MACHADO, 2018). Ainda segundo o autor, um dos elementos que difere essa relação de outras é o seu caráter assimétrico, baseado na polarização do controle da informação (agente) e da autoridade (principal).

A transparência na evidenciação na gestão e nos atos praticados pelos gestores públicos é um ponto de elevado valor social. Pode-se tratar a Administração Pública de maneira análoga ao que ocorre nas entidades privadas. Os administradores públicos assumem o papel de gestores e a sociedade o papel de proprietários. Sob esta premissa, pode-se aplicar a Teoria da Agência, onde o principal apresenta a necessidade de agentes para a gestão de seu negócio (MARTINS et al., 2016).

Na relação entre o principal (sociedade) e o agente (gestores públicos), devido a multiplicidade de interesses, bem como às diferentes prioridades, quando se tratam de interesses mútuos, as ações do agente podem, por vezes, não estar alinhadas às diretrizes estabelecidas pelos interesses do principal e podem gerar, por parte do agente, uma espécie de comportamento oportunista. Para mitigar incertezas e variabilidades, reduzindo o citado comportamento oportunista e diminuindo os custos de transação inerentes, faz-se necessária a construção de estrutura de governança. Nesta senda, o controle social constitui-se em um dos principais mecanismos à disposição da sociedade para fiscalização dessa relação de agência com seus representantes. Neste sentido, o monitoramento resultante tanto dos controles institucionais quanto dos controles autônomos deve ser realizado no sentido de garantir que a aplicação dos recursos públicos, por intermédio de políticas públicas adequadas, seja em prol daqueles que são seus proprietários por excelência (PINTO et al., 2014).

Na Administração Pública, em que se objetiva atender as necessidades da população, a partir das relações estabelecidas pelos três Poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário), cabendo ao Executivo a gestão dos recursos e a prestação dos serviços públicos, potenciais conflitos de interesse podem surgir, tendo em vista que os proprietários dos recursos não exercem diretamente a sua gestão (CASTRO; SILVA, 2016). Esses conflitos são divididos em três tipos: o de relacionamento, ligado às relações interpessoais, o de tarefa, relacionado ao conteúdo e aos objetivos do trabalho e o de processo, que tem a ver com o trabalho realizado (LEÃO, 2019).

O controle dos recursos e sua gestão pela Administração Pública constituem-se em latente problema de agência, já que não há garantia sobre o alinhamento de interesses das partes interessadas (gestores das organizações públicas, Tribunais de Contas, sociedade) (MELO; ROCHA, 2020). Com a finalidade de permitir essa convergência de interesses e transmitir a segurança a essas partes que integram interesses diversos quanto aos resultados da gestão pública, a governança aplicada ao setor público apresenta-se como uma possibilidade de solução.

2.2 GOVERNANÇA PÚBLICA

O conceito de governança, de forma geral, está associado à administração, a gerência e, principalmente, às estruturas que condicionariam boas práticas de organização e alocação de recursos (nos mais diversos sentidos). Tais características, atreladas à definição e ao alcance de objetivos organizacionais corretamente delineados, em termos de eficiência, eficácia e efetividade, pautados em sistemas de transparência (*accountability*) e de participação social, permitem a completude conceitual do que espera-se da governança pública (BAPTISTA, 2017).

A governança no setor público baseia-se nos princípios da governança corporativa, a qual se estabelece como sendo um processo sistemático, por meio do qual as empresas são dirigidas, monitoradas e incentivadas pelas melhores práticas. Na administração pública, esses princípios estão voltados à integridade, transparência e eficiência, os quais são orientados para a obtenção de resultados como a redução de custos, a otimização de recursos e a melhoria na qualidade dos serviços, tendo a sociedade beneficiária precípua (PAINES; AGUIAR; PINTO, 2018).

Como alcançar a boa governança? Embora os autores sejam diferentes sobre seus princípios-chave, muitos argumentam que ela trabalha para reforçar o Estado de direito, enfrentar problemas sócio-legais, incentivar a economia crescimento e apoio ao desenvolvimento humano, (MANDELI, 2016), ainda segundo o autor, a boa governança e a

maior a participação da sociedade nos assuntos públicos estão no centro das discussões sobre sistemas de governo e essa participação tem sido fortemente ligada ao desenvolvimento de integridade.

A cooperação entre o governo e a sociedade (parte interessada) coloca-se como o principal desafio para se alcançar uma “boa governança pública”, no entanto os problemas de assimetria informacional já abordados pela Teoria da Agência são obstáculos a serem superados (CASTRO; SILVA, 2016). A informação incompleta que o principal possui gera a assimetria informacional, pois o agente está atuando nas atividades organizacionais e com isso possui mais informação que o principal (MACHADO; FERNANDES; BIANCHI, 2016). O acompanhamento da atuação dos agentes pelo principal, com o objetivo de reduzir a assimetria informacional, é possível tanto pela utilização de mecanismos internos de governança, como por exemplo, por meio da atuação das auditorias internas e do conselho de administração ou órgãos de atribuições equivalentes, quanto por mecanismos externos, por intermédio do controle social (cidadãos) e do controle externo (tribunais de contas) no setor público (PINHEIRO; OLIVA, 2020).

A administração pública tem sido convocada a repensar a sua gestão de modo a reavaliar os seus processos e resultados (TEIXEIRA; GOMES, 2019). Nesse sentido, as instituições públicas podem aplicar os conceitos da governança corporativa nos seus atos administrativos atuando de forma transparente, legal, responsável, equitativa de forma a permitir a adequada prestação de contas das suas ações à sociedade (BRENNER DOS REIS et al., 2019).

2.3 ACCOUNTABILITY E PRESTAÇÃO DE CONTAS

Entende-se por *accountability* o grau com que uma organização apresenta sua prestação de contas às entidades e pessoas com as quais se relaciona (CASTALDELLI JÚNIOR; AQUINO, 2011). A prestação de contas com responsabilização (*accountability*) e a transparência são pilares basilares da governança pública (CASTRO; SILVA, 2016).

A sociedade deve exercer seu papel de principal interessada nas decisões tomadas e ações realizadas na esfera pública, sendo que os gestores públicos precisam adotar um comportamento ético, profissional e focado no alcance de resultados que devem estar alinhados com os interesses daqueles que dispõem dos recursos públicos (MAYER et al., 2017). Na administração pública, considerando o relativo distanciamento das relações entre a sociedade e as organizações públicas, no que tange à verificação daqueles ao atendimento aos seus interesses, é necessário que o papel de fiscalizador da aplicação dos recursos públicos seja “delegado” a outrem, por intermédio de organizações que os representam. Tais organizações, cujo papel precípua é o exercício do controle social, devem atuar como verdadeiros “cães de guarda”. Uma vez que a sociedade não pode gerir, diretamente, as instituições e, por conseguinte, administrar os recursos públicos, os gestores designados para esta finalidade devem fazê-lo e obrigam-se ao exercício da prestação de contas, traduzindo a essência da *accountability* (CASTALDELLI JÚNIOR; AQUINO, 2011).

O controle externo da Administração Pública Federal, a cargo do Congresso Nacional, é exercido com o auxílio do TCU, conforme Art. 71 da Constituição Federal de 1988. Tal instituição representa a instância externa de governança às demais instituições públicas, sendo responsável pela fiscalização, regulação e controle, agindo de forma autônoma e independente, em sua atuação no setor público (PINHEIRO; OLIVA, 2020).

O controle na administração pública apresenta, frequentemente, duas dimensões didáticas: a vertical, que aborda o controle dos gestores públicos pelos cidadãos/eleitores; e a horizontal, que está relacionada a uma rede de órgãos com competência para questionar e punir os agentes públicos pelo cumprimento irregular de suas responsabilidades. Em democracias representativas consolidadas, como o caso do Brasil, o controle opera tanto em sentido vertical bem como em sentido horizontal (MELO; ROCHA, 2020).

Dentre as competências do TCU, no exercício das suas atribuições de controle externo, a atuação horizontal no acompanhamento do desempenho das entidades públicas, por intermédio de indicadores de desempenho presentes nos seus relatórios de gestão, baseia-se em critérios de performance para mensurar os resultados alcançados pelos gestores e refere-se a uma técnica relacionada com o conceito de *accountability* de desempenho. Tal abordagem contribui, ainda, para o processo de transparência sobre como estão sendo geridos os recursos públicos e quais resultados estão sendo alcançados na aplicação desses recursos. Ainda sob a ótica da gestão pública, os indicadores apresentam-se como uma ferramenta de *feedback* ou retroalimentação para o processo de evolução organizacional, suportando tanto a elaboração do planejamento quanto o controle das ações da gestão. (SANTOS et al., 2018).

Assim, ressalta-se que a prestação de contas, no seu sentido mais amplo é contextualizada pela ideia de *accountability*. Quando aplicada ao controle externo, torna-se um marco teórico fundamental para a determinação de qual aspecto da gestão será examinado e cobrado dos administradores públicos: a legalidade, a economicidade, a eficiência, a eficácia e a efetividade, sendo essa uma importante ferramenta para instrumentalizar o próprio controle a ser executado (MELO; ROCHA, 2020).

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O estudo foi realizado por meio de pesquisa de natureza exploratória, a partir de procedimentos de análise documental com abordagem qualitativa. A pesquisa exploratória fornece informações transparentes, por ocasião da descoberta e da exposição de dados e ideias, melhorando e contribuindo para um resultado confiável ao final da pesquisa (MALHOTRA, 2001). Já a pesquisa documental, segundo Gil (2002, p. 45), “vale-se de materiais que não receberam ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetos da pesquisa.”

Como fonte dos dados do estudo, foram utilizadas informações públicas coletadas nos RG do Comando do Exército, que compõe os processos de prestação de contas anual junto ao TCU do período de 2015 a 2019 (BRASIL, 2019). No que tange ao método para a quantificação da frequência e identificação da contextualização do termo “governança” na documentação que serviu de base para o estudo, bem como para a análise dos resultados, foi utilizada a análise de conteúdo de Bardin, baseada em técnica de leitura flutuante e respectiva categorização dos dados (CUBAS, 2020). Segundo (SILVA; IVETE; FOSSÁ, 2015), há três fases sequenciais para a análise de conteúdo, a saber: 1) a pré-análise; 2) a exploração do material; 3) o tratamento dos resultados, a inferência e a interpretação.

Na pré-análise, foi definido o período de avaliação e pesquisa documental e escolhido o documento relatório de gestão como base para coleta das informações pretendidas. Na exploração do material, foi feita uma análise dos dados levantados, a partir do levantamento com que o termo “governança” foi utilizado. Por meio da ferramenta de pesquisa do *Adobe Acrobat* (função localizar – ctrl+f), foram selecionados e extraídos a parte dos textos e frases que apresentavam a palavra “governança”. Passou-se então para o terceiro passo, tratamento

dos resultados, a inferência e a interpretação, que teve como base a elaboração de uma planilha com os contextos coletados e, após releitura dos conteúdos da documentação, foi realizada a categorização inicial e final, bem como uma análise crítica dos contextos em que o termo estava inserido, de acordo com as categorias elencadas, a partir dos conhecimentos obtidos por meio do arcabouço teórico estudado.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Nesta seção foram apresentados, analisados e discutidos os resultados encontrados na realização da pesquisa com vistas a obter respostas ao problema e ao objetivo geral do estudo.

4.1 FREQUÊNCIA DO TERMO GOVERNANÇA NOS RELATÓRIOS DE GESTÃO DO EXÉRCITO BRASILEIRO

Conforme o delineamento metodológico estabelecido, no intuito de propiciar a avaliação do contexto em que se insere a governança nos RG do Comando do Exército, foi a quantificada a frequência com que o termo “governança” apareceu nos documentos analisados (nº de citações do termo no conteúdo dos RG do período de 2015 a 2019). Os resultados são apresentados na Tabela 1 - Frequência do termo “governança” nos RG do EB:

Ano	Citações	Observações ¹
2015	36	2 citações tratam-se de elementos pré-textuais.
2016	47	2 citações tratam-se de elementos pré-textuais; 5 citações referem-se ao parecer do controle interno sobre o RG.
2017	54	3 citações tratam-se de elementos pré-textuais.
2018	132	9 citações tratam-se de elementos pré-textuais; 35 citações referem-se ao parecer do controle interno sobre o RG.
2019	31	5 citações tratam-se de elementos pré-textuais.

¹ citações desconsideradas na Tabela 2

Fonte: Elaborada pelos autores.

Observa-se, na Tabela 1, que o termo governança foi citado, a partir de 2015, de maneira crescente nos anos subsequentes (2016 e 2017) e, no ano de 2018, atingiu o ápice, em número de citações, voltando, em 2019, a um número semelhante de citações ao ano inicial da observação dos dados.

Com estes resultados, observa-se que as citações do termo em estudo, a partir de 2015, foram cada vez mais frequentes a medida do avanço do período analisado, salvo no ano de 2019. Para melhor interpretação dos dados, foi necessário classificar o contexto no qual o termo foi utilizado.

4.2 CATEGORIZAÇÃO INICIAL DOS CONTEXTOS

No intuito de buscar a evidenciação necessária ao alcance do objetivo do estudo, foi realizada uma categorização inicial do contexto em que o termo “governança” foi citado nos RG do EB, para fins de pormenorizar os dados para posterior análise. A categorização proposta, baseada na classificação empírica a partir da correlação dos contextos e no conhecimento dos autores advindo da leitura do arcabouço teórico, é apresentada na Tabela 2 – Categorização

inicial da utilização do termo “governança” nos RG do EB (nº de citações do termo no contexto considerado por categoria):

Categoria	Ano					Total	
	2015	2016	2017	2018	2019		
Ferramentas de gestão	8	11	5	0	0	24	10%
Macroprocessos	2	2	2	2	3	11	5%
Objetivos Estratégicos	5	6	6	7	0	24	10%
Estrutura Organizacional	3	5	3	0	0	11	5%
Controles Internos Administrativos	4	2	2	0	0	8	3%
Sistemática de Planejamento do Exército	1	1	1	0	0	3	1%
Sistema Integrado de Gestão e Acompanhamento	1	1	1	0	0	3	1%
Necessidades de novos sistemas e suas justificativas	1	0	0	0	0	1	0%
Planos Estratégico e Diretor de Tecnologia da Informação	9	6	22	10	0	47	20%
Gestão de Riscos e Controles Internos	0	6	6	3	0	15	6%
Estratégia de Governança Digital	0	0	3	7	0	10	4%
Estruturas de Governança do Exército	0	0	0	6	3	9	4%
Instâncias de Governança Interna	0	0	0	2	1	3	1%
Instâncias internas de apoio à Governança	0	0	0	4	2	6	3%
Instâncias Externas de Governança	0	0	0	5	4	9	4%
Avaliação da estrutura de Governança	0	0	0	0	13	13	5%
Programas integrantes do Portfólio Estratégico do Exército	0	0	0	42	0	42	18%
	34	40	51	88	26	239	100%

Fonte: Elaborada pelos autores.

De modo geral, os dados da Tabela 2 demonstram a evolução do enfoque ao abordar a governança nos RG do EB, por ocasião da apresentação das informações atinentes ao processo de prestação de contas anual junto ao TCU. Inicialmente, pode-se observar que nos anos de 2015, 2016 e 2017 os aspectos relacionados às Ferramentas de Gestão, incluindo os Sistemas Corporativos, aos Objetivos Estratégicos, aos Macroprocessos bem com aos Controles Internos Administrativos dominam o contexto das menções à governança, totalizando pouco mais de 20% das citações do período analisado.

Cabe ressaltar que tanto no período citado (2015-2017) quanto no ano de 2018, há forte presença da governança nos contextos relacionados às menções ao Planejamento Estratégico de Tecnologia da Informação (PETI) e ao Plano Diretor de Tecnologia da Informação (20%). Ressalta-se, ainda, que as menções à Gestão de Riscos e Controles Internos, no período de 2016-2018, montam a 6%.

Tendo o ano de 2018 como ponto de inflexão, nota-se a mudança da abordagem da governança saindo dos bastidores das informações para a vanguarda da prestação de contas ao órgão de controle externo. Pode-se observar que os temas relacionados à Estratégia de Governança Digital, às Estruturas de Governança do Exército, às Instâncias de Governança Interna, às Instâncias internas de apoio à Governança, às Instâncias Externas de Governança bem como à Avaliação da estrutura de Governança dominam as citações ao termo montando a 21% das citações que, sobretudo concentradas no biênio 2018-2019, destacam a relevância da governança evidenciando a evolução desse aspecto da prestação de contas da Força Terrestre.

Como fato relevante da análise dos dados, no ano de 2018, às diversas menções relacionadas aos Programas integrantes do Portfólio Estratégico do Exército, evidenciam um modelo de apresentação das informações focadas no detalhamento dos programas desenvolvidos pelo Exército, com ênfase na governança.

4.3 CATEGORIZAÇÃO FINAL DOS CONTEXTOS

Buscando-se um ponto de vista capaz de sintetizar os aspectos da governança pública no âmbito do EB, por intermédio da avaliação do contexto em que se insere a governança nos RG, os dados iniciais foram novamente categorizados, desta vez, de maneira agrupada, visando uma apresentação sucinta sem deixar de ser abranger os pontos principais. A Tabela 3 – Critérios para categorização final da utilização do termo “governança” nos RG do EB apresenta os critérios para a referida reclassificação:

Categoria inicial	Categoria final
Ferramentas de gestão	Gestão Organizacional
Macroprocessos	
Objetivos Estratégicos	
Estrutura Organizacional	
Controles Internos Administrativos	
Sistemática de Planejamento do Exército	
Gestão de Riscos e Controles Internos	
Sistema Integrado de Gestão e Acompanhamento	Tecnologia da Informação
Necessidades de novos sistemas e suas justificativas	
Planos Estratégico e Diretor de Tecnologia da Informação	
Estratégia de Governança Digital	
Estruturas de Governança do Exército	Prestação de Contas
Instâncias de Governança Interna	
Instâncias internas de apoio à Governança	
Instâncias Externas de Governança	
Avaliação da estrutura de Governança	
Programas integrantes do Portfólio Estratégico do Exército	

Fonte: Elaborada pelos autores.

Os dados da categorização final, baseada na classificação empírica a partir da correlação dos contextos iniciais elencados no item anterior, que serviram de base para uma análise conclusiva acerca do estudo, são apresentados na Tabela 4 – Categorização final da utilização do termo “governança” nos RG do EB (nº de citações do termo nos contextos considerados por categoria):

Categoria	Ano									
	2015		2016		2017		2018		2019	
Gestão Organizacional	23	67,65%	33	82,50%	25	49,02%	12	13,64%	3	11,54%
Prestação de Contas	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	59	67,05%	23	88,46%
Tecnologia da Informação	11	32,35%	7	17,50%	26	50,98%	17	19,32%	0	0,00%
	34	100%	40	100%	51	100%	88	100%	26	100%

Fonte: Elaborada pelos autores.

Conforme a observação dos dados apresentados na Tabela 4, verifica-se que a categoria Gestão Organizacional dominou o contexto das citações acerca da governança nos RG analisados. No ano de 2015, montando a 67,65% e, no ano de 2016, chegando ao seu ápice aos 82,50%. Observa-se, ainda, que nos anos de 2017 e 2018 as citações nesse contexto reduziram gradativamente até chegar ao seu menor número, no ano de 2019. Na esteira da redução das citações atinentes à governança na Gestão Organizacional, o enfoque aos aspectos relacionados à Prestação de Contas foi destacado, a partir do ano de 2018, alcançando 67,05% sendo que, no ano de 2019, alcançou 88,46% das citações nas quais a governança foi contextualizada. Por fim, as citações relacionadas à Tecnologia da Informação permearam quase todo o período analisado,

à exceção do ano de 2019, destacando-se o ano de 2017 quando atingiu o índice de 50,98% das citações relacionadas à governança.

Na mesma direção dos dados obtidos na presente pesquisa, ressaltados os procedimentos metodológicos adotados e as características de cada estudo, Correio (2019) concluiu que dentre as práticas de governança pública avaliadas pelo TCU, as seguintes vêm sendo adotadas pelos órgãos da Administração Pública Federal: definição e comunicação formal dos papéis e responsabilidades para a governança; existência de comitê de direção estratégica que auxilia nas decisões relativas às diretrizes, estratégias, políticas e no acompanhamento da gestão institucional (Conselho); realização de avaliações sobre a definição e compreensão dos papéis e das responsabilidades organizacionais; e existência de código de ética formalmente instituído.

Dessa forma, os dados do estudo permitem observar uma mudança no contexto no qual a governança foi inserida nos RG do EB, dentro do período de análise, migrando das menções relacionadas à gestão organizacional, para um enfoque mais relacionado à prestação de contas ao controle externo.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo foi desenvolvido com o intuito de identificar os aspectos da governança pública no âmbito do Exército Brasileiro, por intermédio da avaliação do contexto em que se insere a governança nos Relatórios de Gestão do Comando do Exército, apresentados ao TCU no contexto dos processos de prestação de contas anual do período de 2015 a 2019.

Os resultados obtidos, a partir da categorização proposta na metodologia, indicam que dentre os contextos nos quais o termo governança foi inserido nos RG do EB analisados, destacam-se, num primeiro momento, os assuntos ligados à gestão organizacional, mais voltados às características internas da gestão, e, num segundo momento, os aspectos atinentes à prestação de contas ao controle externo e, por conseguinte, à sociedade. Tais mudanças, como pode-se ratificar no referencial teórico estudado, vão ao encontro do que se espera da governança no setor público, no sentido de permitir que os gestores apresentem os resultados da organização de forma a permitir a adequada prestação de contas das suas ações à sociedade.

Não obstante aos aspectos positivos identificados, cabe pontuar que o estudo se limitou a analisar empiricamente os contextos nos quais o termo governança foi citado nos RG do EB, portanto devem ser consideradas possíveis distorções provenientes dessa análise.

Para futuros estudos, sugere-se a realização de pesquisa sobre os aspectos atinentes à governança pública constantes da nova regulamentação sobre as tomadas e prestações de contas anuais ao TCU (Instrução Normativa-TCU 84, de 22 de abril de 2020), válidas para o exercício de 2020 em diante.

REFERÊNCIAS

BAPTISTA, V. F. A governança pública como antigovernança. **Revista Espaço Acadêmico**, v. 17, n. 194, p. 122–134, 6 jul. 2017.

BRASIL. Tribunal De Contas da União. **Instrução Normativa - TCU Nº 63. Estabelece regras gerais para a organização e a apresentação da prestação de contas pela administração pública federal do exercício de 2019 e anteriores**. BRASIL, 2010.

Disponível em:

<<https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A24E50B945014E657CEAE9028E&inline=1>>. Acesso em: 15 dez. 2020.

BRASIL. Tribunal De Contas da União. **Consulta de Relatórios de Gestão - Relatórios de Gestão do Comando do Exército 2015-2019**. Disponível em:

<<https://contas.tcu.gov.br/econtasWeb/web/externo/listarRelatoriosGestao.xhtml;jsessionid=NTC2zcYI3HI0WBxhsufyqIQb.host1c1:econtasWeb>>. Acesso em: 17 dez. 2020.

BRENNER DOS REIS, D. et al. Governança Pública e avaliação do grau de riscos pelos gestores a partir da estrutura do COSO na UFSM. **Revista Científica da AJES**. [s.l: s.n.].

Disponível em: <<http://www.revista.ajes.edu.br/index.php/rca/article/view/311>>. Acesso em: 17 dez. 2020.

CASTALDELLI JÚNIOR, E; AQUINO, A. C. B. Indicadores de desempenho em Entidades Fiscalizadoras Superiores: o caso brasileiro. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 22, n. 3, p. 15–40, 2011.

CASTRO, Carolina Jaber; SILVA, Guido Vaz. Boas práticas de governança aplicadas ao setor público: Uma análise na prestação de contas de cinco universidades públicas federais. **Revista Espacios**, v. 38, n. 17, 2017.

CAVALCANTE, P. R. P. **Governança Pública: Construção de Capacidades para a Efetividade da Ação Governamental**. [s.l.] Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), 2018. Disponível em: <<http://www.ipea.gov.br>>. Acesso em: 5 dez. 2020.

CORREIO, M. N. O. P. Práticas de Governança Pública Adotadas pela Administração Pública Federal Brasileira. **Administração Pública e Gestão Social**, v. 11, n. 2, p. 215-231, 2019.

CUBAS, Andrea de Fátima Pfütze. Mapeamento do termo “conhecimento”, segundo relatórios de gestão, no período de 2013 a 2018, na administração municipal de Curitiba. **AtoZ: novas práticas em informação e conhecimento**, v. 7, n. 1, p. 12-20, 2020.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4 ed ed. São Paulo: [s.n.].

LEÃO, C. A. L. **A aplicabilidade do sistema monitor na Universidade de Brasília: uma análise sob os preceitos da teoria da agência**. [s.l: s.n.]. Disponível em:

<<https://repositorio.unb.br/handle/10482/38267>>. Acesso em: 18 dez. 2020.

MACHADO, Débora Gomes; FERNANDES, Francisco Carlos; BIANCHI, Márcia. Teoria da Agência e Governança Corporativa: Reflexão acerca da subordinação da contabilidade à administração. **RAGC**, v. 4, n. 10, 2016.

MACHADO, José Angelo. Federalismo e políticas sociais: conexões a partir da Teoria da Agência. **Revista do Serviço Público**, v. 69, n. 1, p. 57-84, 2018.

MALHOTRA, N. **Pesquisa de marketing: uma orientação aplicada**. 3 ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.

MANDELI, Khalid Nasralden. New public governance in Saudi cities: An empirical

assessment of the quality of the municipal system in Jeddah. **Habitat International**, v. 51, p. 114-123, 2016.

MARTINS, V. A. et al. Teoria de Agência Aplicada no Setor Público. **Revista Espacios**, v. 37, n. 35, p. 24, 2016.

MAYER, A. P. D. C. et al. Controle patrimonial de bens imóveis com base nas dimensões de governança pública estabelecidos pela organização *International Federation of Accountants* (IFAC): um estudo de caso na UFSM. **Práticas de Administração Pública**, v. 1, n. 2, p. 17, 20 nov. 2017.

MELO, A. F. DE; ROCHA, G. S. Os órgãos de controle e a prestação de contas anuais nos institutos federais de educação, ciência e tecnologia como meio para melhoria do processo de ensino-aprendizagem. **Revista Brasileira da Educação Profissional e Tecnológica**, v. 2, n. 19, p. e9676, 3 jun. 2020.

PAINES, André de Toledo; AGUIAR, Mariane Rodrigues Volz de; PINTO, Nelson Guilherme Machado. A governança no setor público segundo a Ifac: uma análise dos Institutos Federais da região Sul do Brasil. **Nucleus**, v. 15, n. 1, p. 351-366, 2018.

PINHEIRO, D. R.; OLIVA, E. C. **A atuação da auditoria interna na governança pública: um estudo baseado na visão da alta administração das universidades públicas federais brasileiras. Contabilidade Vista & Revista**. [s.l: s.n.]. Disponível em: <<https://orcid.org/0000-0002-7454-3759>>. Acesso em: 18 dez. 2020.

PINTO, Daniely Wasilewski et al. Teoria da agência e o controle social da gestão pública. **Revista Organização Sistêmica**, v. 5, n. 3, p. 100-109, 2014.

SANTOS, A. R. et al. Orçamento, indicadores e gestão de desempenho das universidades federais brasileiras. **Researchgate.net**, 2018.

SILVA, A. H.; IVETE, M.; FOSSÁ, T. Análise de conteúdo: exemplo de aplicação da técnica para análise de dados qualitativos. **Qualit@s Revista Eletrônica ISSN**. [s.l: s.n.]. Disponível em: <<http://revista.uepb.edu.br/index.php/qualitas/article/view/2113>>. Acesso em: 15 jan. 2021.

TEIXEIRA, A. F.; GOMES, R. C. Governança pública: uma revisão conceitual. **Revista do Serviço Público**, v. 70, n. 4, p. 519–550, 2019.