PRÁTICAS DE GOVERNANÇA PÚBLICA NO RELATO INTEGRADO

ADOÇÃO E ADAPTAÇÃO DA ABORDAGEM PELO CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE

PUBLIC GOVERNANCE PRACTICES IN INTEGRATED REPORTING

Adoption and adaptation of the approach by the Federal Accounting Council

Isabelle Caroline Bevilaqua
Doutora em ciências contábeis pela Universidade de Brasília (UnB). Professora adjunta na Universidade Estadual de Maringá (UEM).
Lattes: http://lattes.cnpq.br/2531993325752282
Orcid: https://orcid.org/0000-0003-3085-2055
E-mail: isa.carolbevilaqua@gmail.com

Lavoisiene Rodrigues de Lima
Doutora em ciências contábeis pela Universidade de Brasília (UnB). Professora da Universidade Federal de Pernambuco (UFPE).
Lattes: http://lattes.cnpq.br/0140638125705646
Orcid: https://orcid.org/0000-0002-1658-7702
E-mail: lavoisiene@hotmail.com

Fátima de Souza Freire
Pós-doutora em contabilidade socioambiental pela University Saint Andrews – Escócia. Doutora em economia pela Université des Sciences Sociales de Toulouse I – França. Professora titular da Universidade de Brasília (UnB).
Lattes: http://lattes.cnpq.br/3833345142951348
Orcid: https://orcid.org/0000-0003-1133-5087
E-mail: ffreire@unb.br

RESUMO

O objetivo deste trabalho foi analisar como o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) adota, adapta e evidencia as práticas de governança pública propostas pelo Tribunal de Contas da União (TCU) no relato integrado (RI). Para isso, a metodologia adotada baseou-se em abordagem qualitativa, com análise de conteúdo dos relatos integrados do conselho referentes aos anos de 2019, 2020 e 2021. A partir do *Referencial básico de governança organizacional:*

para organizações públicas e outros entes jurisdicionados ao TCU e da Resolução 1.549, de 20 de setembro de 2018, do CFC, que instituiu a política de governança no âmbito do Sistema CFC/Conselhos Regionais de Contabilidade (CRCs), foram delimitadas três dimensões – liderança, estratégia e controle, e considerados 14 elementos oriundos das práticas de governança. Na sequência, foi utilizado o *software* NVivo®, para análise textual, que abordou a relação entre as dimensões existentes nos documentos. Os resultados revelaram que o CFC apresentou, nos RIs, as três dimensões propostas para entidades do setor público, tendo-se constatado que as práticas de governança são adaptáveis à realidade da organização. Observou-se que o foco inicial eram os mecanismos da dimensão "controle", como gerenciamento de riscos, prestação de contas e transparência, tendo sido essa a dimensão mais evidenciada em 2019 e 2020. Inferiu-se que o CFC atentou para as práticas de estratégia a partir de 2020, equilibrando a evidenciação da dimensão "controle" com a da dimensão "estratégia", que se sobressaiu em 2021. Concluiu-se que o RI é um instrumento importante para evidenciar os aspectos relacionados à governança e contribui para a prestação de contas e a melhoria contínua das demandas internas e informacionais perante os *stakeholders*.

Palavras-chave: governança pública; práticas de governança; Conselho Federal de Contabilidade; relato integrado; adoção; adaptação.

ABSTRACT

The objective of this study was to analyze how the Federal Accounting Council (CFC) adopts, adapts, and highlights the public governance practices proposed by the Federal Court of Auditors (TCU) in the integrated report (RI). To this end, the methodology adopted was based on a qualitative approach, with content analysis, of the integrated reports of 2019, 2020, and 2021. Based on the TCU Basic Governance Framework and CFC Resolution 1,549, which instituted the governance policy within the CFC/Regional Accounting Councils (CRCs) System, three dimensions were delimited - leadership, strategy, and control, and 14 elements originating from governance practices were considered. Next, the NVivo® software was used for textual analysis, which addressed the relationship between the dimensions existing in the documents. The results revealed that the CFC presented, in its IRs, the three dimensions proposed for public sector entities, and it was found that governance practices are adaptable to the reality of the organization. It was observed that the initial focus was on the mechanisms of the "control" dimension, such as risk management, accountability, and transparency, which was the dimension most highlighted in 2019 and 2020. It was inferred that the CFC paid attention to strategy practices from 2020 onwards, balancing the disclosure of the "control" dimension with that of the "strategy" dimension, which stood out in 2021. It was concluded that the RI is an important instrument for highlighting aspects related to governance and that it contributes to accountability and the continuous improvement of internal and informational demands before stakeholders.

Keywords: *public governance; governance practices; Federal Accounting Council; integrated reporting; adoption; adaptation.*

Data de submissão: 10 de maio de 2024
Data de aprovação: 16 de junho de 2025

1. INTRODUÇÃO

O movimento de modernização e reforma da gestão pública influenciado pelo *New Public Management (NPM)* teve como principal característica a adaptação e transferência de aspectos gerenciais do setor privado para o setor público (Matias-Pereira, 2010a). Segundo Kissler e Heidemann (2006), a adoção das práticas de mercado para a administração pública ocasionou uma melhoria na eficiência do setor.

Contudo, a ênfase na NPM fez com que surgissem crescentes insatisfações por parte dos cidadãos, dentre as quais destacam-se: resolução sem qualidade dos problemas; alta incidência de parcerias com o setor privado, o que aumentou a complexidade na interação entre os setores; e caracterização do cidadão como consumista (Bovaird; Löffler, 2003).

Somam-se a isso, segundo Bovaird e Löffler (2003), a existência de escândalos com relação ao desempenho dos governos, bem como a falha na execução das tarefas. Tais escândalos ampliaram as motivações para fortalecer a gestão do setor público, emergindo discussões a respeito da governança pública (Matias-Pereira, 2010a; Kissler; Heidemann, 2006). Ora, surgiram debates na área pública acerca de princípios como transparência e *accountability*, os quais podem garantir a efetividade da administração dos recursos e serviços, atrelados à responsabilidade na prestação de contas (Mello, 2006; Teixeira; Gomes, 2019).

De acordo com o TCU, o conceito de governança pública é derivado da governança corporativa e refere-se à aplicação de práticas de liderança, estratégia e controle, que permitem avaliar as demandas e direcionar a atuação, bem como monitorar o funcionamento, da organização pública. Visando a demonstrar para a sociedade como as estruturas de governança funcionam, o TCU passou a adotar, em 2018, o RI como modelo de relatório de gestão para a prestação de contas anual das unidades da Administração Pública federal (Brasil, 2018c, 2020c).

Em sua essência, o RI visa à melhoria da qualidade dos relatórios corporativos e à prestação de contas, de modo a estender o diálogo entre os *stakeholders* (Abeysekera, 2013; Adhariani; Villiers, 2019; Naynar; Ram; Maroun, 2018). Tal fato é refletido na capacidade do RI de fornecer informações sobre a estratégia, a governança, as perspectivas futuras da organização e a criação de valor (Cheng *et al.*, 2014; García-Sánchez; Rodríguez-Ariza; Frías-Aceituno, 2013).

No setor público, o RI é adotado como modelo para prestação de contas e pode contribuir para o alcance de metas de desempenho, o aumento da transparência e a divulgação de impactos da gestão pública no meio ambiente, na sociedade ou na economia (Caruana; Grech, 2019). Ademais, tem como foco demonstrar a criação de valor e promover maior responsabilidade, ao utilizar linguagem acessível ao público, com informações concisas e materiais (Rosa, 2019).

No Brasil, o RI possui caráter voluntário, com exceção das empresas públicas e sociedades de economia mista, regidas pela Lei 13.303, de 30 de junho de 2016, e das Unidades Prestadoras de Contas (UPCs), que foram obrigadas a adotá-lo a partir da Decisão Normativa 187/2020 do TCU (Brasil, 2020d). Diante disso, o RI é elaborado pelos responsáveis das UPCs, com o objetivo de assegurar a transparência, fortalecer a credibilidade e utilidade das contas públicas,

além de refletir de forma efetiva os resultados que atendem às demandas da sociedade e criam valor público (Brasil, 2016).

Classificado como UPC, o CFC é uma autarquia especial corporativa que foi criada em 1946 e visa a atender as premissas de orientação, normatização e fiscalização do exercício contábil profissional. Em 2018, o CFC iniciou a divulgação do RI de forma voluntária, mas, somente em 2019, entrou em vigor a política de governança do próprio conselho (Brasil, 1946, 2018a).

Diante desse contexto, buscou-se, neste estudo, responder à seguinte questão: "Como as práticas de governança pública adotadas e adaptadas pelo CFC brasileiro são evidenciadas no RI?" Isso posto, o objetivo do trabalho foi analisar como o CFC adota, adapta e evidencia as práticas de governança pública propostas pelo TCU no RI.

Para tal, partiu-se da metodologia qualitativa, para análise dos relatórios integrados do referido órgão em estudo referentes aos anos de 2019, 2020 e 2021. Foram utilizadas as premissas definidas por Bardin (2015), para análise de conteúdo, bem como o *software* Nvivo®, para realização de inferências textuais.

A escolha do CFC deu-se em decorrência de sua relevância no cenário nacional contábil, em que representa o órgão máximo da profissão contábil e é visto como modelo para as demais organizações (Freitas; Freire, 2017). Outra razão para a escolha baseia-se na recente discussão provocada pelo Projeto de Lei 3.081, de 2022, que tramita na Câmara dos Deputados (CD). O projeto prevê a desregulamentação de profissões e atividades que não oferecem risco à segurança, à saúde, à ordem pública, à incolumidade individual e patrimonial (Brasil, 2022a).

A regulamentação estabelece que o CFC deve fiscalizar principalmente a integridade patrimonial das empresas atendidas pelos contadores registrados. Além disso, também deve zelar pelas práticas de governança, tanto em suas unidades regionais quanto no âmbito das atividades desempenhadas pelos contadores. Assim, espera-se que os RIs do CFC sejam capazes de evidenciar com clareza a governança dessas empresas e fornecer informação de qualidade para seus *stakeholders*.

Por conseguinte, as contribuições deste estudo estão voltadas, principalmente, para a academia, no que diz respeito ao preenchimento das lacunas teóricas expostas pelos estudos de RI, pois, conforme Dumay, Bernardi, Guthrie e Dermartini (2016), o referido tema é de baixo interesse no campo das organizações públicas. Quanto às contribuições no contexto prático, espera-se que os resultados sejam úteis aos formuladores de políticas e gestores públicos, pois são os responsáveis pela demonstração das práticas de governança retratadas no RI.

A pesquisa está organizada em cinco seções. A primeira apresenta a introdução do estudo, a contextualização, a formulação da questão de pesquisa e a definição dos objetivos. A segunda apresenta a revisão da literatura e os principais fundamentos teóricos do estudo. A terceira descreve a metodologia, com os principais procedimentos adotados. A quarta trata da apresentação e discussão dos resultados. A quinta reúne as considerações finais. Por fim, a lista de referências utilizadas encerra a estrutura da pesquisa.

2. REVISÃO DE LITERATURA

Esta seção é responsável pela revisão da literatura e apresentação dos fundamentos teóricos que sustentam o estudo. A subseção 2.1 contempla as práticas, as dimensões e os princípios da governança pública, evidenciando sua evolução conceitual e a relevância que tem para a administração pública, especialmente diante das demandas por transparência, eficiência e participação social. Na sequência, a subseção 2.2 discute o relato integrado como inovação no processo de prestação de contas, ressaltando sua relevância para a comunicação do valor público e o fortalecimento da confiança dos *stakeholders* nas informações divulgadas pelo setor.

2.1 GOVERNANÇA PÚBLICA: PRINCÍPIOS, DIMENSÕES E PRÁTICAS

Para Dias e Cario (2014), o termo governança é utilizado para fazer referência a uma grande variedade de assuntos. Complementando essa afirmação, o *International Federation of Accountants* (IFAC, 2001) assevera que o termo foi amplamente discutido com foco no setor privado, no que se refere ao processo de direção, controle e responsabilização das organizações. Já no âmbito da gestão pública, a governança é um termo "novo" e abrangente, com múltiplas aplicabilidades e diversidade conceitual (Teixeira; Gomes, 2019).

A governança também pode ser associada a mudança na gestão política, que agrupa os arranjos, as redes e as alianças dos atores em três diferentes lógicas, a saber, hierarquia do Estado, concorrência do mercado e comunicação/confiança da sociedade civil (Kissler; Heidemann, 2006).

Conforme Bovaird e Löffler (2003), a governança pública é compreendida, ainda, como o modo pelo qual as partes interessadas interagem entre si, para influenciar os resultados das políticas. Por sua vez, a governança pode atuar como alternativa na conciliação e mobilização dos interesses distintos da sociedade, permitindo a melhoria da democracia (Dias; Cario, 2014).

Além da governança pública, a literatura apresenta o conceito de boa governança. Segundo Bovaird e Löffler (2003), é um acordo firmado pelos *stakeholders* na busca por resultados melhores para as políticas públicas, devendo ser constantemente avaliado. Matias-Pereira (2010a) complementa que a boa governança no setor público demanda gestão estratégica e política com eficiência, eficácia e efetividade, pois é essencial para otimizar o desenvolvimento econômico, político e cultural do país, melhorar a qualidade de vida da população e criar valor público (Teixeira; Gomes, 2019).

De acordo com o TCU, o conceito de governança pública é derivado da governança corporativa e foi adaptado para apoiar a melhoria do desempenho das organizações públicas, ou seja, para entregar bons resultados aos cidadãos, em termos de serviços e políticas públicas. Refere-se, também, à aplicação de práticas de liderança, estratégia e controle que permitem avaliar as demandas, direcionar a atuação e monitorar o funcionamento da organização pública (Brasil, 2020c).

Observa-se que a governança pública objetiva desenvolvimento em conjunto que considere questões sociais específicas e integre atores de diversas esferas sociais nas decisões da área

pública (Dias; Cario, 2014). Faz-se, então, necessária a existência de estruturas administrativas, processos de trabalho, instrumentos, fluxos de informação e princípios que sirvam como guia para a atuação das organizações públicas e de outros entes, na busca dos resultados pretendidos e do fortalecimento da confiança da sociedade nessas organizações (Brasil, 2020c).

Em face do exposto, é possível argumentar que a governança pública se tornou uma necessidade da administração pública, devido à evolução dos modelos administrativos, cujos objetivos são reduzir custos e maximizar resultados, alinhando-se à gestão pública transparente e responsável (Moraes; Marcia Elias; Pont Vidal, 2018).

De acordo com o IFAC (2001), os princípios da governança no setor público são os seguintes: *i) openness* (transparência); *ii) integrity* (integridade); e *iii) accountability* (prestação de contas). Em consonância com o IFAC de 2001, o CFC e o TCU consideram os três princípios em seus documentos sobre governança. Além desses, apresentam-se, no Quadro 1, os demais princípios contidos na estrutura do TCU de 2020 – melhoria regulatória; capacidade de resposta; confiabilidade; e equidade/participação, bem como os destacados na Resolução 1.549/2018 do CFC – ética, equidade e eficiência.

Quadro 1 – Princípios de governança pública

Princípios	Órgãos		
	IFAC	TCU	CFC
Accountability	X	X	X
Transparência	X	X	X
Integridade	X	X	X
Equidade	-	X	X
Ética	-	-	X
Eficiência	-	-	X
Confiabilidade	-	X	-
Capacidade de resposta	-	X	-
Melhoria regulatória	-	X	-

Fonte: elaborado pelas autoras, com base nos dados do IFAC (2001), CFC (Brasil, 2018a) e TCU (Brasil, 2020c).

O princípio da integridade refere-se à conduta do agente público, que deve pautar suas ações pela honestidade, bem como pelos valores, pelos princípios éticos e pelas normas que sustentam o interesse público. A *accountability* é a obrigação de prestar contas de forma clara e tempestiva, assumindo as consequências por seus atos e por suas omissões (Brasil, 2020c). Conforme o IFAC (2001), a prestação de contas ou *accountability* é o processo pelo qual as entidades do setor público e os indivíduos nelas envolvidos são responsáveis pelas decisões que tomam e pelas ações que realizam.

Alinhado à integridade e à *accountability*, destaca-se o princípio da capacidade de resposta, que diz respeito à habilidade de atender, de forma eficiente e eficaz, às demandas dos *stakeholders*. Essa capacidade é fortalecida quando se consideram aspectos como a ética, a participação cidadã e o apoio a iniciativas públicas (Brasil, 2020c). Outrossim, os princípios da equidade e da participação ganham relevo, pois se referem ao tratamento justo para todos, no qual devem ser considerados direitos, deveres, necessidades, interesses e expectativas.

A transparência visa a garantir que a sociedade obtenha informações atualizadas sobre operações, estruturas, processos decisórios, dentre outras informações que devem ser disponibilizadas de forma acessível e em linguagem clara para todos os cidadãos. Trata-se de prática que fortalece a confiança nas relações entre os *stakeholders* (Brasil, 2020c; IFAC, 2001).

Nesse contexto, emerge o princípio da confiabilidade, que representa a capacidade da organização de minimizar as incertezas dos cidadãos, fornecendo serviços acessíveis e eficientes, que atendam às necessidades e expectativas dos usuários, atuando com base em valores e promovendo a integridade e o interesse público (Brasil, 2020c). Já o princípio da melhoria regulatória pode ser compreendido como o desenvolvimento e a avaliação de políticas e atos normativos de modo transparente.

Além dos princípios, o TCU (Brasil, 2020c) afirma que o conceito de governança pública compreende mecanismos como liderança, estratégia e controle, que visam a avaliar, direcionar e monitorar a gestão, bem como a condução de políticas públicas e a prestação de serviços à sociedade, conforme apresentado no Quadro 2.

Quadro 2 – Dimensões e práticas de governança pública

Dimensões	Práticas de governança TCU	Práticas de governança CFC
Liderança	Estabelecer modelo de governança	Pessoas e competências
	Promover integridade	Princípios e comportamentos
	Promover capacidade de liderança	Liderança organizacional
		Sistema de governança
Estratégia	Gerir riscos	Relacionamento com partes interessadas
	Estabelecer estratégia	
	Promover gestão estratégica	Estratégia organizacional
	Monitorar o alcance dos resultados organizacionais	
	Monitorar o desempenho das funções de gestão	Alinhamento transorganizacional

Dimensões	Práticas de governança TCU	Práticas de governança CFC
Controle	Promover transparência	*Accountability* e transparência
	Garantir *accountability*	
	Avaliar a satisfação das partes interessadas	Gestão de riscos e controle interno
	Avaliar a efetividade da auditoria interna	Auditoria interna

Fonte: elaborado pelas autoras, com base nos dados do CFC (2018a) e TCU (Brasil, 2020c), adaptado.

Conforme verificado, cada dimensão contém as respectivas práticas de governança. Destaca-se que as práticas são implementadas de acordo com as necessidades da organização em foco, as quais não são mutuamente excludentes (Brasil, 2020c). Por esse motivo, é possível vislumbrar que aquelas adotadas pelo CFC na Resolução 1.549/2018 não são semelhantes às adotadas pelo TCU no *Referencial básico de governança organizacional: para organizações públicas e outros entes jurisdicionados ao TCU* (Brasil, 2020d).

2.2 RELATO INTEGRADO NO SETOR PÚBLICO

Para Biondi e Bracci (2018), a prestação de contas das organizações públicas aos *stakeholders* é uma responsabilidade inerente a sua atuação. No entanto, observa-se que os relatórios financeiros tradicionais não são eficazes em demonstrar como as organizações públicas se relacionam com a sociedade, criam valor ao longo do tempo e desenvolvem conceitos como governança e gestão (Cohen; Karatzimas, 2015). Por essa razão, novas ferramentas de comunicação, como o RI, têm sido demandadas para suprir tais lacunas.

O RI é, portanto, "um documento conciso sobre como a estratégia, a governança, o desempenho e as perspectivas de uma organização, no contexto de seu ambiente externo, levam à geração de valor em curto, médio e longo prazo" (IIRC, 2013, p. 7).

Por meio dele, é possível suprir a demanda informacional dos *stakeholders*, demonstrando de que forma as organizações criam valor a longo prazo e se comunicam com eficácia. Além disso, o RI contribui para melhorar a qualidade dos relatórios corporativos e fortalecer a prestação de contas organizacional (Adhariani; Villiers, 2019; Ellwood; Greenwood, 2016; Lai; Melloni; Stacchezzini, 2018; Perego; Kennedy; Whiteman, 2016).

A partir das discussões sobre o RI, o IIRC propôs, em 2013, o *Framework* 1.0 para o RI, seguindo abordagem sustentada por princípios básicos e elementos de conteúdo. Dentre os objetivos da estrutura, destacam-se a harmonização dos requisitos de informação e o aumento da eficácia organizacional (Higgins; Stubbs; Tweendie; McCallum, 2019).

No campo das organizações públicas, a adoção do RI como modelo para prestação de contas pode favorecer o alcance das metas de desempenho, aprimorar a transparência e

ampliar a divulgação de impactos da gestão pública no meio ambiente, na sociedade e na economia (Rosa, 2019). Ademais, a adequação aos princípios e elementos de conteúdo do RI contribui para o aumento da transparência e da responsabilidade, bem como para uma maior criação de valor (Caruana; Grech, 2019).

No Brasil, o TCU passou a adotar o RI em 2018, como modelo de relatório de gestão para a prestação de contas anual das unidades da Administração Pública federal (Brasil, 2018c). A partir disso, é possível observar alguns aspectos que sofreram alteração na mudança do formato de evidenciação (Quadro 3).

Quadro 3 – Comparação entre a prestação de contas seguindo o RI e o modelo anterior

Modelo anterior	Relato integrado
Regulação detalhada da forma e do conteúdo	Regulação do conteúdo baseada em princípios, na materialidade das informações e com formato flexível
Prestação de contas fragmentadas em subunidades	Prestação de contas consolidada no nível estratégico
Foco na execução orçamentaria e financeira do processo de compras e contratações	Foco no valor público, em termos de produtos e resultados alcançados no exercício
Relatório específico, cujo destinatário é o órgão de controle	Relatório de propósito geral, cujo destinatário principal é a sociedade
Linguagem técnica, burocrática e com textos	Linguagem acessível ao cidadão, concisa e com uso de recursos gráficos

Fonte: elaborado pelas autoras, com base nos dados de TCU (Brasil, 2019), adaptado.

Conforme apresentado pelo TCU (Brasil, 2019), as principais mudanças decorrentes da alteração do modelo de prestação de contas foram o foco na criação de valor e na evidenciação desse valor para os *stakeholders*, em especial, para a sociedade, assim como a utilização de linguagem acessível ao público, com informações concisas e materiais.

Todavia, a aplicabilidade do RI no setor público demanda algumas adaptações, dentre as quais destacam-se as seguintes: *i)* incorporar o conceito de criação de valor; *ii)* prever o foco do relato; *iii)* comunicar com coerência o planejamento estratégico; *iv)* adequar a linguagem da estrutura do RI para o contexto das organizações públicas; *v)* inserir a responsabilidade compartilhada (Lima, 2019).

Além do mais, a literatura apresenta críticas e preocupações com relação às diretrizes elaboradas para o RI no setor público, as quais não são evidenciadas pelo *Framerwork* 1.0 para o RI. As especificidades e características das organizações públicas, somadas ao fato de as terminologias do *Framework* 1.0 para o RI terem como foco organizações do setor privado, podem desafiar a aplicabilidade do RI (Caruana; Grech, 2019; Cavicchi; Oppi; Vagnoni, 2019).

Existe, ainda, o risco de o RI ser amplo e abordar múltiplos aspectos, contrariando seu propósito de ser fácil e acessível. Registre-se, por fim, a possibilidade de custo alto para sua adoção, o que pode oprimir a divulgação das informações, e a inexistência de pensamento integrado a nível interno (Biondi; Bracci, 2018; Caruana; Grech, 2019).

3. METODOLOGIA

O enquadramento metodológico de abordagem qualitativa caracteriza-se quando a pesquisa busca o entendimento do conteúdo descritivo, com o objetivo de explicar os motivos por trás de determinados posicionamentos ou resultados (Cooper; Schindler, 2016; Gibbs; Flick, 2009; Theóphilo; Martins, 2016). Assim, o aspecto descritivo deste artigo decorre da análise das práticas de governança pública adotadas pelo CFC visíveis no RI.

A escolha do CFC ocorreu, conforme já explicitado na introdução deste trabalho, especialmente devido a sua relevância no cenário nacional. A autarquia especial corporativa representa o órgão máximo da profissão contábil e é vista como modelo para as demais organizações (Freitas; Freire, 2017). Portanto, a princípio, foram considerados como objeto de estudo os RIs evidenciados pelo referido conselho nos anos de 2018, 2019, 2020 e 2021, contemplando-se os divulgados no portal do CFC, na aba de governança, até fevereiro de 2023.

Contudo, no RI de 2018, não foram evidenciadas as dimensões e as práticas de governança, em conformidade com o art. 14 da Resolução do CFC. Logo, o RI de 2018 foi desconsiderado na amostra, restando apenas os RIs dos outros três anos para análise.

Com vistas ao objetivo deste artigo, realizaram-se os procedimentos metodológicos em duas fases: a de análise de conteúdo, para compreensão das dimensões da governança; e a de análise textual, por meio do *software* NVivo®, para evidenciação da relação entre as dimensões e as práticas existentes no objeto de estudo.

Inicialmente, procedeu-se à análise de conteúdo, sequenciada em três etapas, segundo Bardin (2015), a saber, de pré-análise, exploração do material e tratamento/inferência dos resultados. Na primeira fase, ocorrida em maio de 2022, foram realizados os procedimentos que caracterizaram a etapa de pré-análise, incluindo buscas no site do CFC, com a finalidade de obter os materiais previamente delimitados, e leitura flutuante do respectivo conteúdo.

Em seguida, iniciou-se a etapa de exploração do material, a partir do agrupamento dos elementos sob título genérico (categorização e codificação). Para a categorização, foi adotado o critério semântico e temático. A partir disso, os dados foram agrupados nas categorias estabelecidas para análise. Para codificação, foram utilizadas palavras relacionadas às categorias, bem como sinônimos.

Os termos categóricos foram identificados como dimensões. A análise preliminar das práticas evidenciadas no Quadro 2 proporcionou a identificação de códigos que serviram como direcionadores na coleta de dados. Destaca-se que ambos são oriundos das práticas

de governança contempladas na Resolução CFC 1.549/2018 e no *Referencial básico de governança organizacional: para organizações públicas e outros entes jurisdicionados ao TCU* (Brasil, 2020d).

Por fim, a terceira etapa da análise de conteúdo consistiu no tratamento dos dados e na inferência dos resultados, que foram agrupados manualmente e analisados de modo interpretativo pelo pesquisador. Para condução das três etapas, elaborou-se o Quadro 4, que serviu de parâmetro para a segunda fase da pesquisa, a análise textual.

Quadro 4 – Constructo da pesquisa

Unidade de análise	Categoria	Codificação
Dimensões	**Liderança**	Liderança Comprometimento dos agentes
	Estratégia	Cadeia de valor Missão Visão Objetivos estratégicos Monitoramento de metas e indicadores Avaliação de metas e indicadores
	Controle	Gestão de recursos públicos Alcance de resultados Monitoramento de recursos públicos Controle Práticas de transparência Prestação de contas

Fonte: elaborado pelas autoras, com base nos dados do CFC (Brasil, 2018a) e TCU (Brasil, 2018b, 2020c), adaptado.

Para a fase de análise textual, utilizou-se o *software* NVivo®, na versão 1.7.1, de 2022, fornecido pela QSR International. Para a análise qualitativa, fez-se uso dos RIs de 2019 a 2021, valendo-se das três dimensões e dos respectivos códigos, evidenciados no Quadro 4, para codificações no sistema.

Após tais parametrizações, procedeu-se à marcação dos códigos nos textos, conforme a identificação manual anteriormente realizada, avaliando-se a ocorrência das dimensões nos relatórios; a frequência das práticas de governança por ano; os termos ligados às dimensões; e às intercessões entre as práticas e os RIs. A partir dos dados obtidos, realizou-se a análise e discussão, conforme apresentadas a seguir.

Destaca-se que o estudo possui como limitação a não possibilidade de generalização dos dados, uma vez que aplica abordagem qualitativa e documental em organização específica. Ressalta-se, também, que a análise documental apresenta restrições, pois não foram considerados outros métodos de coleta de dados, como questionários ou entrevistas, o que impossibilitou a triangulação das informações. Recomenda-se que estudos futuros realizem essa confrontação, para ampliar a validade dos achados.

4. RESULTADOS E DISCUSSÃO

Esta seção apresenta os resultados obtidos a partir da análise qualitativa dos RIs publicados pelo CFC nos anos de 2019, 2020 e 2021. A subseção 4.1 apresenta as etapas da análise de conteúdo e os resultados para cada dimensão delimitada – "liderança", "estratégia" e "controle". A subseção 4.2 ilustra a análise textual.

4.1 ANÁLISE DE CONTEÚDO

Para a análise de conteúdo, fez-se necessário realizar a etapa de pré-análise, a fim de organizar os dados que iriam compor a pesquisa. Identificou-se, então, a legislação pertinente aos preceitos de governança aplicáveis ao CFC, observando-se que, em 2018, foi instituída, por meio da Resolução CFC 1.549/2018, a política de governança da autarquia, que seguiu os princípios da transparência, da ética, da eficiência, da integridade, da equidade e da *accountability* (Brasil, 2018a).

A criação da referida política definiu a estrutura de governança do CFC e dos CRCs e auxiliou no direcionamento e monitoramento dos aspectos estratégicos, políticos e institucionais (Brasil, 2020b). Dentre os benefícios associados à adoção das práticas de governança, estão os seguintes: *i)* redução de riscos; *ii)* estabelecimento de metas e indicadores; *iii)* alinhamento dos objetivos; e *iv)* melhoria do desempenho e dos resultados, visando à prestação de contas para a sociedade (Brasil, 2019, 2020b).

Desde 2018, o CFC reúne informações acerca do tema governança no modelo de RI, mas, apenas em 2019, tais relatos passaram a adotar as dimensões propostas no art. 14 da Resolução CFC 1.549/2018, evidenciando as dimensões "liderança", "estratégia" e "controle", bem como as práticas de governança pública aplicadas ao seu contexto.

Como já observavam Benedicto, Guimarães Júnior, Pereira e Andrade (2013), os princípios e as práticas de governança representam um caminho para que o modelo de administração pública no Brasil possa superar os desafios enfrentados ao longo do tempo. Anos mais tarde, Pascoal e Oliveira (2019) concluíram que, embora o CFC já apresentasse práticas de governança, de modo geral, os órgãos da Administração Pública federal brasileira ainda estavam dando os primeiros passos na adoção de melhores práticas de governança corporativa, indicando espaço significativo para avanços nesse campo.

Também na fase de pré-análise, constatou-se que o CFC (Brasil, 2020b) constituiu a Comissão de Integridade, Gestão da Governança e *Compliance*, por meio da Portaria CFC 262, de 29 de setembro de 2020 (Brasil, 2020a), na intenção de acompanhar as ações e atividades desenvolvidas pelos CRCs. Na segunda etapa da análise de conteúdo, explorou-se o material recolhido, sendo identificadas as informações que compunham cada dimensão, que são especificadas nos tópicos a seguir, classificadas pelos anos dos RIs.

4.1.1 Dimensão “liderança”

Após a leitura dos RIs, foram identificadas algumas medidas mencionadas como práticas de governança referentes a liderança, ou seja, que incentivavam tais ações, conforme apresentado no Quadro 5.

Quadro 5 – Informações evidenciadas pelo CFC quanto à dimensão “liderança”

Ano	Liderança
2019	Participação no 1º Encontro Internacional de Jovens Lideranças, realizado no Rio de Janeiro, considerado o maior evento já promovido pelo Sistema Contábil Brasileiro em apoio à juventude contábil. Desenvolvimento de ações pela Comissão Institucional de Jovens Lideranças, como programas de educação continuada e serviço de acolhimento.
2020	Continuidade das iniciativas da Comissão Institucional de Jovens Lideranças, como programas de educação continuada e serviço de acolhimento. Reconhecimento do comprometimento do corpo funcional do CFC como fator essencial para garantir a continuidade e qualidade dos serviços prestados, além da atuação em defesa do interesse público no exercício da profissão contábil.
2021	Implementação do programa “Contador parceiro – construindo o sucesso”, curso gratuito, ofertado na modalidade EAD, com 13 módulos que abrangem temas como tendências de mercado, liderança e estratégia. Realização de treinamentos, dentre os quais destaca-se o curso “A liderança em tempos de crise”.

Fonte: elaborado pelas autoras.

Analisando-se o Quadro 5, observa-se que o CFC direciona esforços para o público jovem, promovendo encontros de jovens lideranças e participando deles em âmbito nacional e internacional. Foram apresentadas, ainda, quatro práticas de governança, a saber, pessoas e competências; princípios e comportamento; liderança organizacional; e sistema de governança. Infere-se que a dimensão “liderança” é responsável por abrigar aspectos que remetem às qualidades pessoais dos indivíduos da organização (Barrett, 2002).

Para mais, as práticas de governança do CFC são, na realidade, um conjunto de ações, das quais se destacam as seguintes: processo de eleição de membros; implementação de plano de cargos e salários; desenvolvimento de programa para formação de líderes; atuação de comissão de avaliação de desempenho; adoção de códigos de conduta; instituição de comissão responsável pela gestão da governança; elaboração de manuais de qualidade e utilização do Sistema de Gestão por Indicadores (SGI); estabelecimento de política e comitê de gestão de riscos; e elaboração de manual de auditoria.

Diante do exposto, infere-se que governança demanda liderança e forte compromisso com os participantes, o que exige orientação das pessoas e melhor comunicação entre elas, além de ênfase em valores e conduta ética (Matias-Pereira, 2010b).

4.1.2 Dimensão “estratégia”

De modo semelhante, realizou-se a codificação e análise da dimensão “estratégia” e das informações manifestadas pelo CFC que tratavam principalmente de práticas em atendimento à organização interna, para direcionamento de objetivos e metas.

Partindo-se da análise dos elementos que compõem a identidade organizacional do CFC, foi apresentada, nos relatos, a missão da autarquia, que é “inovar para o desenvolvimento da profissão contábil, zelar pela ética e qualidade na prestação de serviços, atuando com transparência na proteção do interesse público”.

Do mesmo modo, expôs-se a visão do conselho, que é “ser reconhecido como entidade profissional partícipe no desenvolvimento sustentável do país e que contribui para o pleno exercício da profissão contábil no interesse público”. Do mesmo modo, foram apresentados os valores, que têm suas premissas pautadas em ética, excelência, confiabilidade e transparência.

Em seguida, foram investigadas as práticas de governança destacadas nessa dimensão, relacionadas no Quadro 6.

Quadro 6 – Informações evidenciadas pelo CFC quanto à dimensão “estratégia”

Ano	Estratégia
2019	A cadeia de valor do Sistema CFC/CRCs representa os quatro pilares da Lei de Regência: viabiliza registrar, orientar e normatizar, bem como fiscalizar o exercício da profissão contábil e promover educação continuada. Divulgação da missão e da visão do CFC, com foco na inovação, no desenvolvimento da profissão, na ética e na qualidade dos serviços, além do compromisso com o desenvolvimento sustentável do país e o fortalecimento do exercício profissional. Utilização do SGI e do SPT como instrumentos para monitoramento da execução e dos resultados do planejamento.
2020	Manutenção da cadeia de valor com os quatro pilares apresentados em 2019, ressaltando a inter-relação entre eles para geração e entrega de valor à sociedade. Reafirmação da missão e da visão institucional, de modo semelhante a 2019. Continuidade da utilização do SGI e do SPT como instrumentos de acompanhamento e monitoramento do planejamento e de seus resultados. Reconhecimento de que a busca pela concretização dos objetivos estratégicos envolve exposição a riscos inerentes às atividades e às mudanças no ambiente externo.
2021	Permanência da cadeia de valor com os quatro pilares já destacados em anos anteriores. Manutenção da divulgação da missão e da visão institucional, conforme os modelos de 2019 e 2020. Consolidação do SGI e do SPT como referências para orientação das ações institucionais, com indicadores periodicamente mensurados e acompanhados. Inclusão de quadro informativo detalhando os valores (custos) vinculados a cada objetivo estratégico.

Fonte: elaborado pelas autoras.

Destaca-se que o CFC apresenta seus objetivos estratégicos e informa a adoção de mecanismos, como o SGI, para monitorar o desempenho deles. Ainda em 2019, o CFC introduz o Sistema de Gestão de Riscos, que, a partir de 2020, passa a ser aplicado mensalmente. O sistema tem como foco o monitoramento de riscos classificados como extremos e altos, que demandam maior atenção dos gestores.

De acordo com Matias-Pereira (2010a), a boa governança no setor público demanda gestão estratégica, para criação de valor. Nesse sentido, infere-se que a adoção de mecanismos adequados, a utilização criativa de recursos e a aplicação de instrumentos de avaliação de desempenho (instrumentos de avaliação) possibilitam viabilizar o alinhamento estratégico e, consequentemente, fortalecer a governança no setor público.

Em todos os anos analisados, foram elencadas três práticas de governança – relacionamento com partes interessadas; estratégia organizacional; alinhamento transorganizacional. Em seguida, para cada prática, foram descritas ações específicas – aprovação de resoluções que regulam o acesso à informação; participação dos usuários e defesa de seus direitos; desenvolvimento do planejamento estratégico; elaboração do plano de trabalho e do relatório de gestão; criação do manual de qualidade; estabelecimento da política de governança; definição do manual do SGI.

4.1.3 Dimensão “controle”

Para a dimensão “controle”, também foram identificadas as informações evidenciadas pelo CFC nos anos em estudo. As práticas observadas estão relacionadas tanto à gestão interna quanto à gestão externa, seja por fiscalização, seja por manutenção dos preceitos que envolvem a governança (Quadro 7).

Quadro 7 – Informações evidenciadas pelo CFC quanto à dimensão “controle”

Ano	Controle
2019	• Implementação do processo de gestão de riscos, envolvendo o gerenciamento de riscos e oportunidades, além da instituição de mecanismos de controle interno voltados ao monitoramento e à avaliação das ações realizadas. • Alteração da NBC PG 12 (R3), com vigência a partir de janeiro de 2020, incluindo, dentre outros aspectos, a exigência da entrega da prestação de contas exclusivamente por meio eletrônico e o ajuste de prazos para as obrigações das instituições capacitadoras. • Disponibilização do Portal da Transparência e Acesso à Informação, canal de comunicação com o cidadão, com a finalidade de fornecer dados sobre atos e fatos de gestão praticados pelo Sistema CFC/CRCs. • Acesso ao Sistema Eletrônico do Serviço de Informações ao Cidadão (e-SIC), como parte da política de transparência.

Ano	Controle
2020	• Monitoramento mensal dos principais riscos classificados como “extremos” e “altos”, além da supervisão de todos os riscos de integridade identificados nos processos internos. • Existência de diversas instâncias de controle, como controle interno, Procuradoria Jurídica e auditoria interna. • Utilização do SPT como ferramenta de acompanhamento e controle da execução orçamentária no âmbito do Sistema CFC/CRCs. • Disponibilização contínua do Portal da Transparência e Acesso à Informação, permitindo ao cidadão o acesso a informações como a estrutura organizacional e outros dados relevantes para o processo de prestação de contas.
2021	• Manutenção das instâncias de controle já existentes, incluindo controle interno, Procuradoria Jurídica e auditoria interna. • Continuidade do uso do SPT como ferramenta de monitoramento e controle da execução orçamentária, conforme adotado em 2020. • Reforço das ações voltadas à transparência, com estímulo ao efetivo controle social por parte de profissionais da contabilidade e cidadãos usuários dos serviços oferecidos.

Fonte: elaborado pelas autoras.

O CFC preocupa-se, portanto, com a implementação de mecanismos de controle, em especial, quando relacionados ao gerenciamento dos riscos, promovendo o monitoramento de indicadores e metas. O controle, nesse contexto, refere-se à fiscalização das atividades exercidas pela administração pública, com o objetivo de assegurar o cumprimento dos limites legais e dos princípios da boa administração (Costa, 2005). Além disso, os benefícios do controle interno são influenciados pela atuação do controle externo, o que, por sua vez, estimula um maior controle social (Montanholi; Santos, 2020).

Verifica-se, ainda, que o CFC direciona atenção à prestação de contas e à transparência, pois mantém portal de transparência que garante acesso às suas informações. Nota-se, também, que a auditoria interna é elemento importante para o CFC, tendo a finalidade de examinar a integridade e adequação dos controles internos. Nesse sentido, o controle, quando alinhado à transparência, auxilia na disponibilização de informações corretas, fator essencial para coibir práticas de corrupção e mal uso dos recursos públicos (Evangelista, 2010).

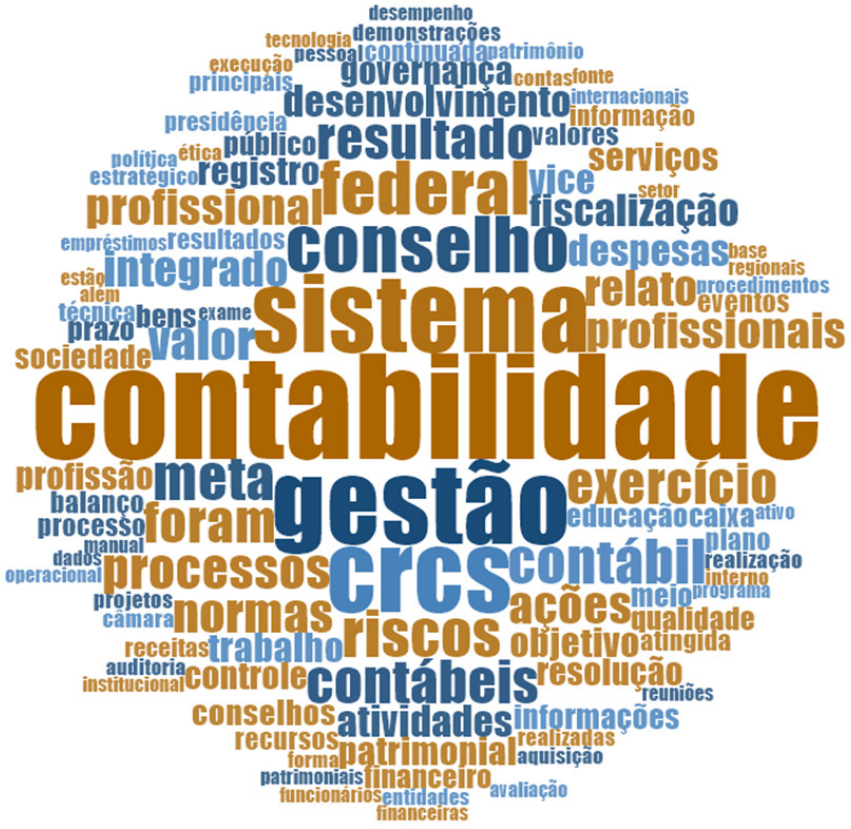
De modo semelhante ao que ocorreu nas dimensões anteriores, foram elencadas três práticas – gestão de riscos e controle interno; auditoria interna; *accountability* e transparência. Para cada uma delas, foram apresentadas ações específicas – criação de regimentos internos; implementação de sistema de gestão de qualidade; estabelecimento de política, plano e comitê para gestão de riscos; desenvolvimento de manuais de auditoria; condução de processos administrativos disciplinares; além da instituição de códigos e comissões destinados ao acompanhamento e à avaliação de condutas.

4.2 ANÁLISE TEXTUAL

Segundo Benedicto, Guimarães Júnior, Pereira e Andrade (2013), não existe modelo ideal de governança, sendo sua estrutura independente da adoção de práticas advindas da administração privada ou pública. O objetivo principal será a melhoria da transparência. Partindo desse pressuposto, para análise textual do conteúdo dos RIs do CFC, realizou-se uma adequação entre as práticas recomendadas pelo TCU e as estabelecidas pela política de governança do conselho, conforme delimitado na metodologia do estudo.

Com o apoio do recurso tecnológico NVivo®, *software* de análise qualitativa de dados, buscou-se apresentar os termos que foram mencionados mais de cem vezes nos RIs analisados, sendo possível apresentá-los em uma nuvem de palavras, conforme mostrado na Figura 1.

Figura 1 – Termos mais evidenciados nos RIs do CFC



Fonte: elaborada pelas autoras.

Percebe-se que a palavra mais mencionada foi “contabilidade”, seguida por “sistema” e “gestão”. Ao relacionar essas palavras com as demais apresentadas, é possível inferir que o contexto analisado retrata a seriedade presente no conteúdo dos RIs, o qual enfatiza, sobretudo, os princípios fundamentais da governança.

Na sequência, foi realizada análise geral sobre o nível de evidenciação das dimensões destacadas em cada relato. Os resultados são expostos na Tabela 1.

Tabela 1 – Evidenciações das dimensões nos relatos integrados

Relato integrado do CFC	Dimensão		
	Liderança	Estratégia	Controle
Relato integrado de 2019	5,47%	7,53%	30,78%
Relato integrado de 2020	4,60%	18,11%	19,77%
Relato integrado de 2021	4,45%	20,67%	18,07%

Fonte: elaborada pelas autoras.

A Tabela 1 apresenta dados importantes acerca da evolução do conteúdo dos Ris. Ao analisar a primeira dimensão, nota-se que o tema "liderança" foi gradualmente reduzido ao longo dos anos, sendo mais pronunciado em 2019, com 5,47% de menções, e diminuindo para 4,45%, em 2021. Por outro lado, na dimensão "estratégia", o inverso ocorreu, iniciando com menções no relato de apenas 7,53% e aumentando 174,50% sua participação nos textos no RI divulgado de 2021.

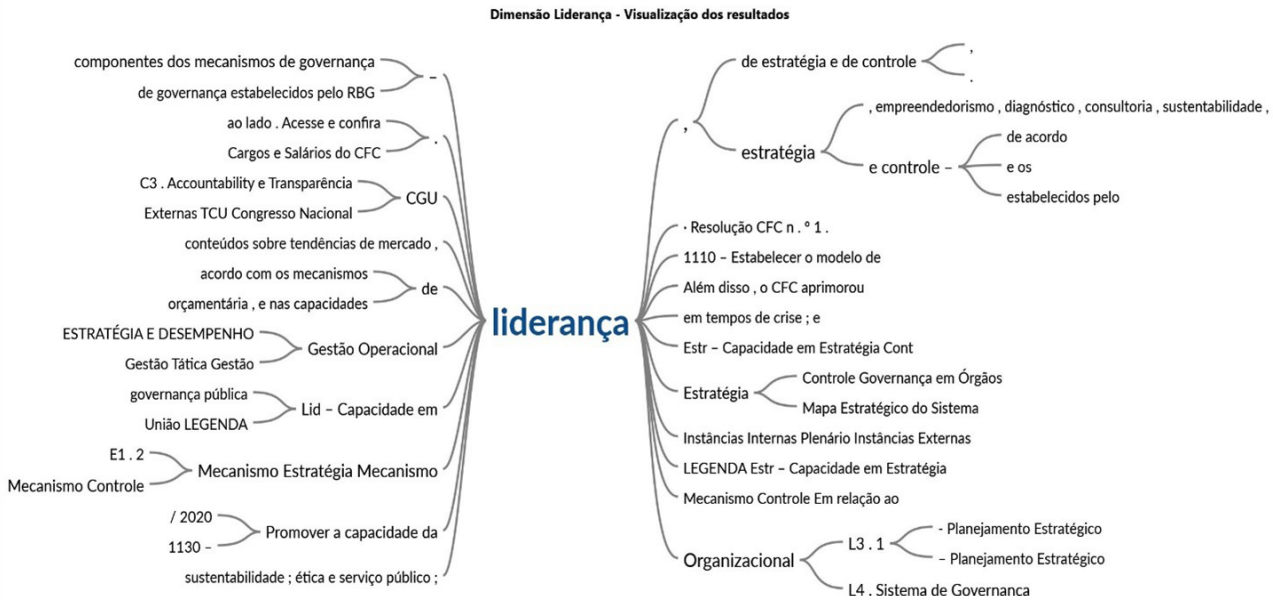
A última dimensão avaliada foi "controle", responsável, em 2019, por quase 31% do contexto do RI, tendo sofrido, nos anos subsequentes, algumas quedas: a primeira, de 2019 para 2020, de 36%, em média; a segunda, de 2020 para 2021, de 8,6%, perfazendo 18,07% de participação na evidenciação da governança do CFC.

Da avaliação dos RIs, constatou-se que o ano de 2019 foi o mais dedicado à dimensão "controle", seguido pela dimensão "estratégia" e, por fim, pela dimensão "liderança", tendo acontecido o mesmo no relato de 2020. Entretanto, o ano de 2021 modificou a ordem desses preceitos, ao evidenciar como prioridade a dimensão "estratégia", com 20,67%, seguida pela dimensão "controle", com 18,07%, e, por fim, pela dimensão "liderança", com apenas 4,45%.

Com base nesses resultados, infere-se que o CFC demonstra preocupação constante em avaliar e monitorar suas metas e seus objetivos. Esse esforço reflete moderação no controle das ações de governança, o que contribui para o fortalecimento da confiabilidade interna e induz uma liderança mais cooperativa do que incisiva.

Ainda em relação às dimensões, analisaram-se as derivações dos termos ligados a elas, ou seja, as palavras/expressões que estavam relacionadas ao contexto avaliado. A Figura 2 apresenta a relação de similitude entre os termos associados à dimensão "liderança".

Figura 2 – Similitude entre os termos associados à dimensão "liderança"

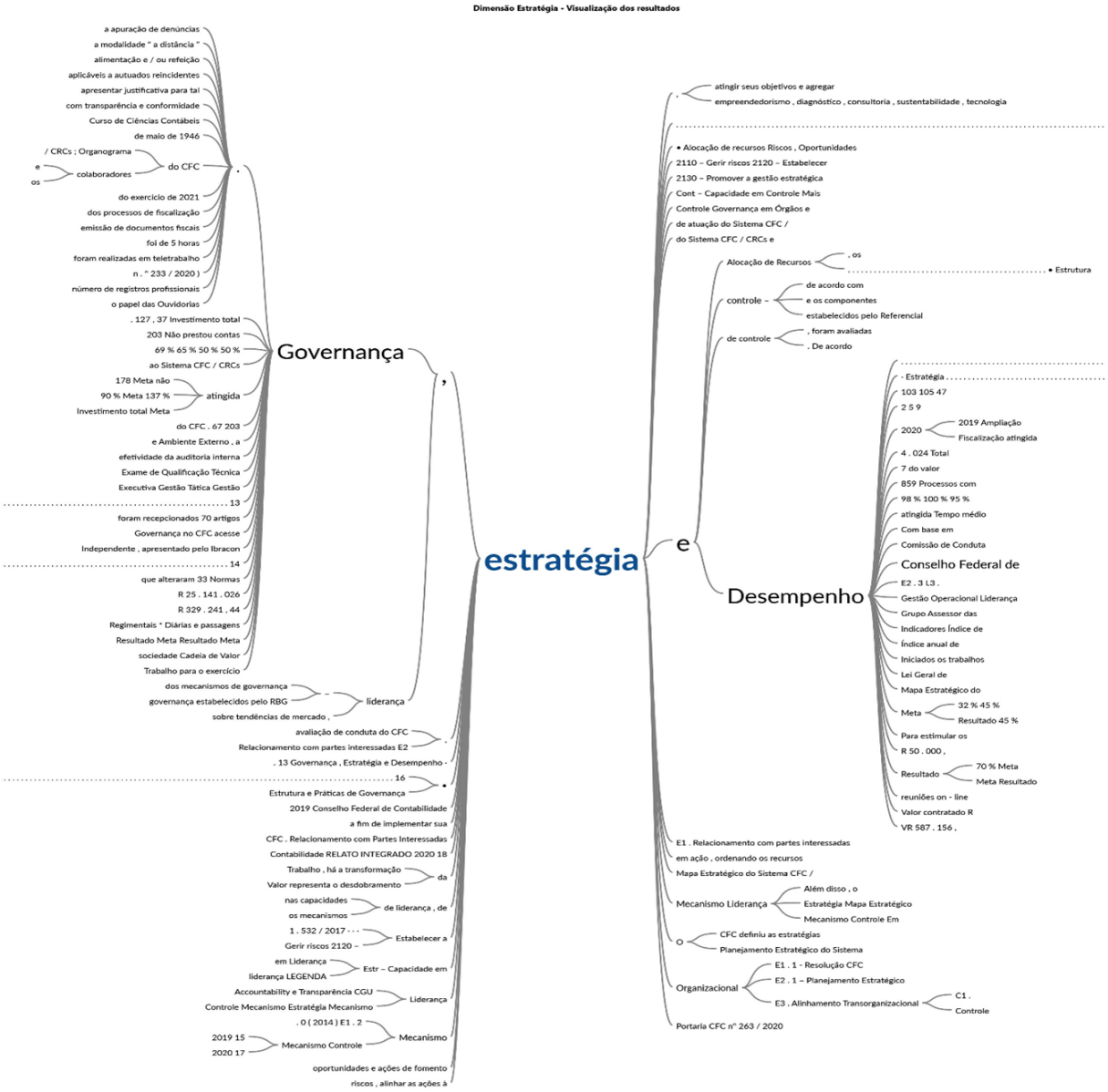


Fonte: elaborada pelas autoras.

Verifica-se, na Figura 2, que à dimensão "liderança" são correlacionados termos como "mecanismos de controle", "gestão operacional" e "Controladoria-Geral da União (CGU)", dentre outros, o que, por sua vez, pode contribuir para o entendimento de que a liderança apresentada nos relatos do CFC está pautada em legislação pertinente e no respeito aos órgãos de controle, sendo estabelecida de fora para dentro.

No que diz respeito à dimensão "estratégia", a análise de similitude apresentou os seguintes resultados, apresentados na Figura 3.

Figura 3 – Similitude entre os termos associados à dimensão “estratégia”

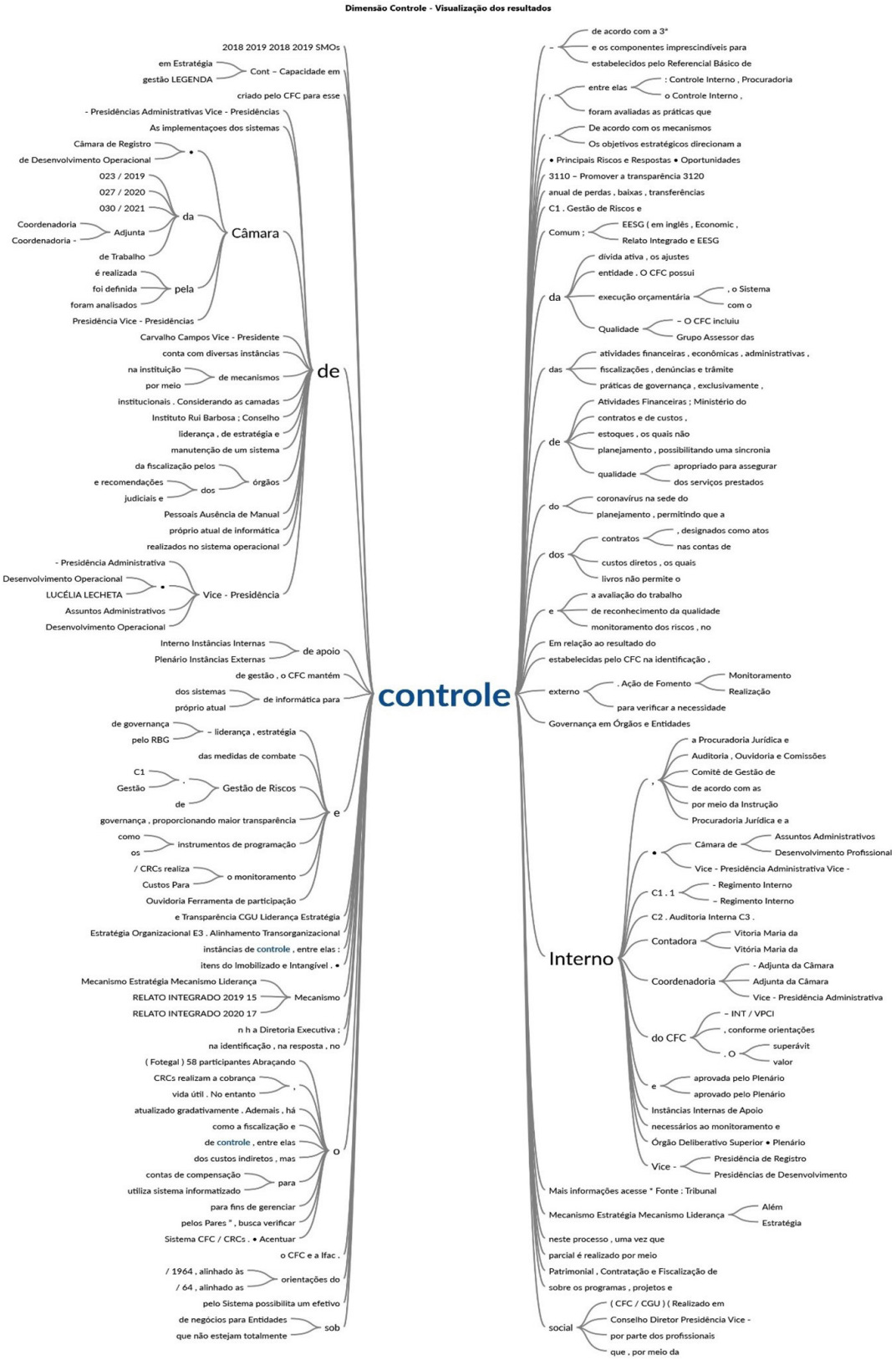


Fonte: elaborada pelas autoras.

Destacam-se, na Figura 3, as correlações entre os termos “estratégia”, “desempenho” e “governança”, evidenciando a assertividade na manutenção e no desenvolvimento de metas institucionais que visam a atender, principalmente, as demandas relacionadas a governança, bem como preservar as práticas associadas a ela.

A seguir, apresenta-se a relação de similitude entre os termos relacionados à dimensão “controle”, destacada nos RIs do CFC. Na Figura 4, a palavra “controle” deriva fortemente para o termo “interno”, o que se justifica pela leitura do conteúdo dos RIs, que afirmam que a governança do CFC preza pelo controle interno de suas ações, adotando auditoria interna e outros mecanismos de controle.

Figura 4 – Similitude entre os termos associados à dimensão “controle”

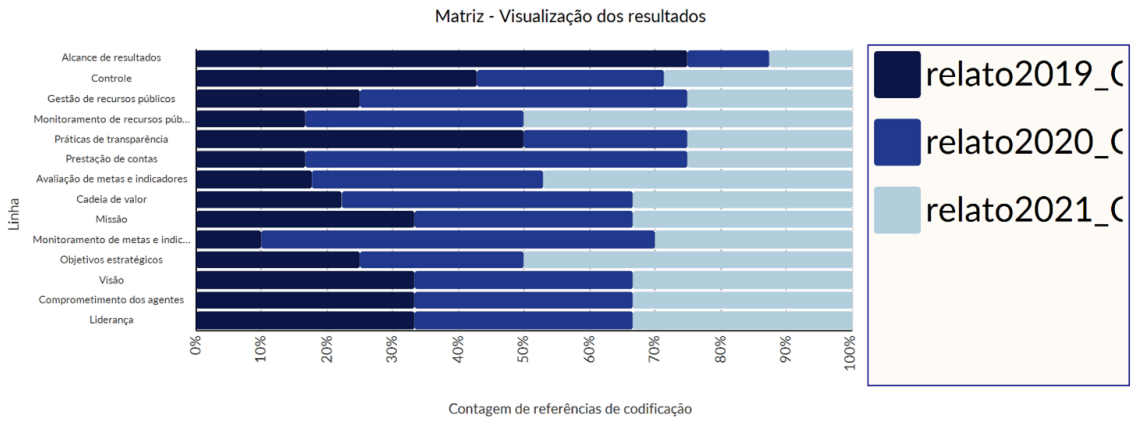


Fonte: elaborada pelas autoras.

Na Figura 4, verifica-se que as palavras “gestão de risco” e “social” estão relacionadas à dimensão “controle”, o que mostra o compromisso do CFC em adotar medidas para gerenciar os riscos provenientes da falta de controle, assim como promover o controle social por meio de suas ações perante a classe contábil.

Para a última análise realizada, elaborou-se matriz de relação entre os elementos de governança mais adotados pelo CFC, conforme os RIs em estudo. A Figura 5 contempla os resultados desse cruzamento.

Figura 5 – Matriz relacional entre práticas de governança e relatos integrados do CFC



Fonte: elaborada pelas autoras.

Os elementos que compõem a dimensão “controle” foram os que apresentaram maior variação do conteúdo divulgado em todos os anos. Conforme a Figura 5, observa-se que os elementos “alcance de resultados”, “controle” e “práticas de transparência” foram mais evidenciados em 2019 e apresentaram queda nos anos subsequentes. Tal fato pode ser a justificativa para a queda da quantidade de elementos evidenciados nos anos de 2020 e 2021, em relação a 2019, conforme mostrado na Tabela 1.

Os elementos “gestão de recursos públicos” e “prestação de contas” apresentam melhora em 2020, mas registram nova queda em 2021, enquanto “monitoramento de recursos públicos” é mais evidenciado em 2021. Infere-se que a variação desses elementos não ocasiona mudança em relação à queda da divulgação geral demonstrada na Tabela 1.

Os elementos “monitoramento de metas e indicadores”, “avaliação de metas e indicadores”, “cadeia de valor” e “objetivos estratégicos”, que compõem a dimensão “estratégia”, foram os elementos menos evidenciados em 2019. Contudo, tais elementos apresentaram melhora na quantidade de conteúdo apresentado nos anos subsequentes, corroborando o aumento apresentado na Tabela 1.

Destaca-se que os elementos “missão” e “visão”, classificados na dimensão “estratégia”, apresentaram consistência no conteúdo divulgado ao longo de todos os anos. De modo semelhante, os elementos “liderança” e “comprometimento dos agentes”, que compõem

a dimensão “liderança”, também mantiveram equilíbrio na divulgação anual, alinhando-se ao que foi apresentado na Tabela 1 e confirmado pela análise de conteúdo.

Com base nesses achados, compreende-se que o CFC tem estruturado sua política de governança inicialmente em conceitos de controle, evoluindo gradualmente para uma abordagem mais estratégica com o passar dos anos, enquanto as práticas voltadas à liderança foram colocadas em segundo plano. As mudanças podem ter advindo da própria implantação do sistema de governança e da necessidade de maior controle da política, sendo acompanhadas por um processo de adaptação que incorporou práticas de liderança. Atualmente, o CFC alcançou estágio em que estabelece metas e monitora indicadores, para que novas perspectivas sejam apresentadas em anos posteriores.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Para responder ao questionamento que guia a pesquisa, foram analisadas as práticas de governança pública adotadas e adaptadas pelo CFC, como evidenciado no RI. Para isso, foi utilizada abordagem metodológica qualitativa, com análise de conteúdo aplicada no RI divulgado pelo CFC nos anos de 2019, 2020 e 2021. A análise considerou as dimensões de governança propostas pelo TCU (Brasil, 2020c), em alinhamento com a Resolução CFC 1.549/2018 (Brasil, 2018a).

Os resultados do estudo sustentam os pressupostos da literatura, em especial, o fato de as práticas de governança serem adaptáveis à realidade da organização que as adota. Considerando as dimensões da governança pública “liderança”, “estratégia” e “controle”, observa-se que o RI contribuiu para que o CFC evidenciasse as práticas de governança pública. Ainda que em 2018 o CFC não tenha apresentado as práticas com evidência, é possível concluir que o faz ao longo de seu relatório, pois consegue transmitir a mensagem dos elementos necessários para cada dimensão sugerida pelo TCU.

Diante das três dimensões apontadas pela literatura, foram considerados 14 elementos de governança: 1) liderança; 2) comprometimento dos agentes para com a sociedade; 3) cadeia de valor; 4) missão; 5) visão; 6) objetivos estratégicos; 7) monitoramento de metas e indicadores; 8) avaliação de metas e indicadores; 9) gestão de recursos públicos; 10) monitoramento de recursos públicos; 11) alcance de resultados; 12) controle interno; 13) práticas de transparência; e 14) prestação de contas.

Os resultados reforçam que o CFC direciona atenção às dimensões “liderança”, “estratégia” e “controle”, abrangendo aspectos de cada uma delas. A partir das análises, inferiu-se que o foco inicial eram os mecanismos de controle, em especial, os relacionados ao gerenciamento de riscos, razão por que direcionava a atenção para a prestação de contas e a transparência organizacional.

Ademais, o CFC identificou, de modo claro, sua missão, sua visão e seus valores, destacando seus objetivos estratégicos e informando os mecanismos adotados para monitorá-los. Em concordância com tal afirmação, a entidade modificou suas prioridades

ao longo dos anos, direcionando-se inicialmente para o controle da governança e, aos poucos, voltando sua percepção para a avaliação e o monitoramento de metas e objetivos.

Constatou-se que os princípios e as práticas de governança fornecem subsídios para que o CFC construa modelo de administração alinhado com a accountability. Percebeu-se, ainda, que o RI vai além de apresentar os aspectos de governança, podendo ser ferramenta de aperfeiçoamento da transparência e da prestação de contas, que refletirá a postura da entidade perante a sociedade.

Logo, o estudo contribui tanto para a academia quanto para a prática. Por um lado, os resultados da pesquisa preenchem as lacunas teóricas do RI no campo público e as demandas por estudos que considerem a governança no setor público. Por outro lado, os resultados são úteis para os formuladores de política e gestores públicos, ao demonstrar as práticas de governança que estão sendo expressas e os aspectos que demandam melhoria.

Estudos futuros podem aprofundar o debate sobre as práticas de governança pública preconizadas pelo CFC, explorando períodos não considerados pela amostra ou ampliando o escopo da investigação, para incluir os relatos integrados das regionais do conselho. Pode-se, ainda, analisar o RI do CFC, evidenciando-se, dentre outros aspectos, a aplicabilidade do *Framework* 1.0 ao RI; os elementos de conteúdo; os capitais e os princípios orientadores; a conectividade de informações; a comparabilidade.

REFERÊNCIAS

ABEYSEKERA, Indra. A template for integrated reporting. **Journal of Intellectual Capital**, [*s. l.*], v. 14, n. 2, p. 227-245, abr. 2013. Disponível em: https://doi.org/10.1108/14691931311323869. Acesso em: 13 jun. 2025.

ADHARIANI, Desi; VILLIERS, Charl de. Integrated reporting: perspectives of corporate report preparers and other stakeholders. **Sustainability Accounting, Management and Policy Journal**, [*s. l.*], v. 10, n. 1, p. 126-156, mar. 2019. Disponível em: https://doi.org/10.1108/SAMPJ-02-2018-0043. Acesso em: 13 jun. 2025.

BARDIN, Laurence. **Análise de conteúdo**. 1. ed. Rio de Janeiro: Edições 70, 2015.

BARRETT, Pat. **Achieving better practice corporate governance in the public sector Australian National Audit Office**. Australia: Australian National Audit Office, 2002. Disponível em: https://www.anao.gov.au/sites/default/files/Barrett_achieving_better_practice_corporate_governance_in_the_public_sector_2002.pdf. Acesso em: 13 jun. 2025.

BENEDICTO, Samuel Carvalho de; GUIMARÃES JÚNIOR, Ernani de Souza; PEREIRA, José Roberto; ANDRADE, Gustavo Henrique Nogueira de. Governança corporativa: uma análise da aplicabilidade dos seus conceitos na administração pública. **Organizações Rurais & Agroindustriais**, Lavras, v. 15, n. 2, p. 286-300, out. 2013.

BIONDI, Lucia; BRACCI, Enrico. Sustainability, popular and integrated reporting in the public sector: a fad and fashion perspective. **Sustainability**, *[s. l.]*, v. 10, n. 9, p. 3112, ago. 2018. Disponível em: https://doi.org/10.3390/su10093112. Acesso em: 13 jun. 2025.

BOVAIRD, Tony; LÖFFLER, Elke. Evaluating the quality of public governance: indicators, models and methodologies. **International Review of Administrative Sciences**, *[s. l.]*, v. 69, n. 3, p. 313-328, set. 2003. Disponível em: https://doi.org/10.1177/0020852303693002. Acesso em: 13 jun. 2025.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. **Portaria n. 262, de 29 de setembro de 2020**. Altera o Art. 1° da Portaria CFC n.º 107/2019, que constitui Comissão de Integridade, Gestão da Governança e Compliance do Conselho Federal de Contabilidade. Brasília, DF: CFC, 2020a.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei n. 3.081, de 2022**. Revoga e altera Leis, Decretos-Leis e um Decreto, a fim de desregulamentar profissões e atividades que não ofereçam risco à segurança, à saúde, à ordem pública, à incolumidade individual e patrimonial. Brasília, DF: CD, 2022a. Disponível em: https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/2345303. Acesso em: 13 jun. 2025.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. **Relato integrado 2019**. Brasília, DF: CFC, 2020b. Disponível em: https://cfc.org.br/governanca/relato-integrado-2019/. Acesso em: 13 jun. 2025.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. **Relato integrado 2020**. Brasília, DF: CFC, 2021. Disponível em: https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2022/03/relato_2020_FINAL.pdf. Acesso em: 13 jun. 2025.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. **Relato integrado 2021**. Brasília, DF: CFC, 2022b. Disponível em: https://cfc.org.br/relato-integrado-2021/. Acesso em: 13 jun. 2025.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução CFC n. 1.549, de 20 de setembro de 2018**. Institui a Política de Governança no âmbito do Sistema CFC/CRCs. Brasília, DF: CFC, 2018a.

BRASIL. **Decreto-Lei n. 9.295, de 27 de maio de 1946**. Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do Contador e do Guarda-livros, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1946.

BRASIL. **Lei n. 13.303, de 30 de junho de 2016**. Dispõe sobre o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias, no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 2016.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Decisão Normativa n. 187/2020**. Brasília, DF: 2020c. Disponível em: https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/redireciona/norma/NORMA-19784. Acesso em: 13 jun. 2025.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Referencial básico de governança organizacional**: para organizações públicas e outros entes jurisdicionados ao TCU. 3. ed. Brasília, DF: TCU, 2020d. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/data/files/FB/B6/FB/85/1CD4671023455957E18818A8/Referencial_basico_governanca_organizacional_3_edicao.pdf. Acesso em: 13 jun. 2025.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Relatório de gestão**: guia para elaboração na forma de relato integrado: evolução da prestação de contas. 2. ed. Brasília, DF: TCU, 2019.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Relatório de gestão na forma de relato integrado**: evolução da prestação de contas. Brasília, DF: TCU, 2018b. Disponível em: portal.tcu.gov.br/data/files/69/57/F0/99/94F2071076A7C107E18818A8/Relatorio_gestao_forma_relato_integrado_1_edicao.pdf. Acesso em: 13 jun. 2025.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **TCU adota Relato Integrado para a prestação de contas da administração pública federal**. Brasília, DF: 2018c. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/imprensa/noticias/tcu-adota-relato-integrado-para-a-prestacao-de-contas-da-administracao-publica-federal.htm. Acesso em: 29 mar. 2021.

CARUANA, Josette; GRECH, Ian. Tweaking public sector reporting with integrated reporting (IR) concepts. **Public Money & Management**, *[s. l.]*, v. 39, n. 6, p. 409-417, maio 2019. Disponível em: https://doi.org/10.1080/09540962.2019.1583911. Acesso em: 13 jun. 2025.

CAVICCHI, Caterina; OPPI, Chiara; VAGNONI, Emidia. On the feasibility of integrated reporting in healthcare: a context analysis starting from a management commentary. **Journal of Management and Governance**, *[s. l.]*, v. 23, n. 2, p. 345-371, fev. 2019. Disponível em: https://doi.org/10.1007/s10997-019-09456-2. Acesso em: 13 jun. 2025.

CHENG, Mandy; GREEN, Wendy; CONRADIE, Pieter; KONISHI, Noriyuki; ROMI, Andrea. The International Integrated reporting framework: key issues and future research opportunities. **Journal of International Financial Management & Accounting**, *[s. l.]*, v. 25, n. 1, p. 90-119, jan. 2014. Disponível em: https://doi.org/10.1111/jifm.12015. Acesso em: 13 jun. 2025.

COHEN, Sandra; KARATZIMAS, Sotirios. Tracing the future of reporting in the public sector: introducing integrated popular reporting. **International Journal of Public Sector Management**, *[s. l.]*, v. 28, n. 6, p. 449-460, ago. 2015. Disponível em: https://doi.org/10.1108/IJPSM-11-2014-0140. Acesso em: 13 jun. 2025.

COOPER, Donald R.; SCHINDLER, Pamela S. **Métodos de pesquisa em administração**. 12. ed. Porto Alegre: AMGH, 2016.

COSTA, Luiz Bernardo Dias. **O Tribunal de Contas no Estado contemporâneo**. 2005. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Social) – Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba, PR, 2005.

DIAS, Taisa; CARIO, Silvio Antonio Ferraz. Governança pública: ensaiando uma concepção. **Revista Contabilidade, Gestão e Governança**, Brasília, v. 17, n. 3, p. 89-108, dez. 2014.

DUMAY, John; BERNARDI, Cristina; GUTHRIE, James; DERMARTINI, Paola. Integrated reporting: a structured literature review. **Accounting Forum**, [*s. l.*], v. 40, n. 3, p. 166-185, set. 2016. Disponível em: https://doi.org/10.1016/j.accfor.2016.06.001. Acesso em: 13 jun. 2025.

ELLWOOD, Sheila; GREENWOOD, Margaret. Accounting for heritage assets: does measuring economic value 'kill the cat'? **Critical Perspectives on Accounting**, [*s. l.*], v. 38, p. 1-13, jul. 2016. Disponível em: https://doi.org/10.1016/j.cpa.2015.05.009. Acesso em: 13 jun. 2025.

EVANGELISTA, Lúcio. **Controle social versus transparência pública**: uma questão de cidadania. 2010. Trabalho de Conclusão de Curso (Especialização em Orçamento Público) – TCU, SF, MP, CGU, Brasília, DF, 2010.

FREITAS, Betina França Gomes de; FREIRE, Fátima de Souza. Relato integrado: um estudo da aderência da estrutura conceitual proposta pelo IIRC no Relatório Socioambiental do Conselho Federal de Contabilidade. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, Rio de Janeiro, v. 12, n. 1, jan./abr. 2017. Disponível em: https://doi.org/10.21446/scg_ufrj.v12i1.13399. Acesso em: 13 jun. 2025.

GARCÍA-SÁNCHEZ, Isabel-María; RODRÍGUEZ-ARIZA, Lázaro; FRÍAS-ACEITUNO, José-Valeriano. The cultural system and integrated reporting. **International Business Review**, [*s. l.*], v. 22, n. 5, p. 828-838, out. 2013. Disponível em: https://doi.org/10.1016/j.ibusrev.2013.01.007. Acesso em: 13 jun. 2025.

GIBBS, Graham; FLICK, Uwe (coord.). **Análise de dados qualitativos**. Coleção pesquisa qualitativa. Porto Alegre: Bookman, 2009.

HIGGINS, Colin; STUBBS, Wendy; TWEEDIE, Dale; McCALLUM. Journey or toolbox? Integrated reporting and processes of organisational change. Accounting, **Auditing & Accountability Journal**, [*s. l.*], v. 32, n. 6, p. 1662-1689, set. 2019. Disponível em: https://doi.org/10.1108/AAAJ-10-2018-3696. Acesso em: 13 jun. 2025.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. Governance in the public sector: a governing body perspective. **International Public Sector Study**. Nova York: IFAC, 2001.

INTERNATIONAL INTEGRATED REPORTING COUNCIL. **A estrutura internacional para relato integrado**. São Paulo: IIRC, 2013.

KISSLER, Leo; HEIDEMANN, Francisco G. Governança pública: novo modelo regulatório para as relações entre Estado, mercado e sociedade? **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 40, n. 3, p. 479-499, maio/jun. 2006. Disponível em: https://doi.org/10.1590/S0034-76122006000300008. Acesso em: 13 jun. 2025.

LAI, Alessandro.; MELLONI, Gaia; STACCHEZZINI, Riccardo. Integrated reporting and narrative accountability: the role of preparers. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, [*s. l.*], v. 31, n. 5, p. 1.381-1405, jun. 2018. Disponível em: https://doi.org/10.1108/AAAJ-08-2016-2674. Acesso em: 13 jun. 2025.

LIMA, Cintia Zaira Messias de. **Auditoria do setor público relato integrado no setor público brasileiro**: aplicabilidade e adaptações. Coletânea de Pós-Graduação, v. 2, n. 3. Auditoria do Setor Público. Brasília: TCU, 2019.

MATIAS-PEREIRA, José. A governança corporativa aplicada no setor público brasileiro. **Administração Pública e Gestão Social**, Viçosa, v. 2, n. 1, p. 109-134, jan./mar. 2010a. Disponível em: https://doi.org/10.21118/apgs.v2i1.4015. Acesso em: 13 jun. 2025.

MATIAS-PEREIRA, José. **Governança no setor público**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2010b.

MELLO, Gilmar Ribeiro de. **Governança corporativa no setor público federal brasileiro**. 2006. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, SP, 2006.

MONTANHOLI, Márcia; SANTOS, Fernando de Almeida. Governança pública: controle externo e administração. **Revista do CEJUR/TJSC**: Prestação Jurisdicional, Florianópolis, v. 8, n. 1, p. 1-15, jan./dez. 2020. Disponível em: https://doi.org/10.37497/revistacejur.v8i1.357. Acesso em: 13 jun. 2025.

MORAES, Elena Pantoja de; MARCIA ELIAS, Leila; PONT VIDAL, Josep. Uma análise sobre a adoção das boas práticas de governança pelo estado do Pará. **GIGAPP Estudios/Working Papers**, [s. l.], v. 5, n. 90, p. 224-241, 2018.

NAYNAR, Nolin Riley; RAM, Asheer Jaywant; MAROUN, Warren. Expectation gap between preparers and stakeholders in integrated reporting. **Meditari Accountancy Research**, [*s. l.*], v. 26, n. 2, p. 241-262, jun. 2018. Disponível em: https://doi.org/10.1108/MEDAR-12-2017-0249. Acesso em: 13 jun. 2025.

PASCOAL, Márcia Néa Oliveira; OLIVEIRA, Oderlene Vieira de. Práticas de governança pública adotadas pela administração pública federal brasileira. **Administração Pública e Gestão Social**, Viçosa, v. 11, p. 215-231, abr./jun. 2019. Disponível em: https://doi.org/10.21118/apgs.v11i2.5431. Acesso em: 13 jun. 2025.

PEREGO, Paolo; KENNEDY, Steve; WHITEMAN, Gail. A lot of icing but little cake? Taking integrated reporting forward. **Journal of Cleaner Production**, [*s. l.*], v. 136, p. 53-64, nov. 2016. Disponível em: https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2016.01.106. Acesso em: 13 jun. 2025.

ROSA, Denilson Cornelio. **O relatório integrado como novo paradigma da prestação de contas governamental**: análise dos elementos e conteúdo do Relatório de Gestão do Ministério da Fazenda à luz da estrutura conceitual. Brasília, DF: Instituto Serzedello Corrêa, 2019.

TEIXEIRA, Alex Fabiane; GOMES, Ricardo Corrêa. Governança pública: uma revisão conceitual. **Revista do Serviço Público**, Brasília, v. 70, n. 4, p. 519-550, out./dez. 2019. https://doi.org/10.21874/rsp.v70i4.3089. Acesso em: 13 jun. 2025.

THEÓPHILO, Carlos Renato; MARTINS, Gilberto de Andrade. **Metodologia da investigação científica para Ciências Sociais Aplicada**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

Os conceitos e as interpretações emitidos nos trabalhos assinados são de exclusiva responsabilidade de seus autores.