



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO,
ATUÁRIA E CONTABILIDADE
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO E CONTROLADORIA

LÚCIA HELENA MOREIRA

AUDITORIA INTERNA COMO INSTRUMENTO DE GOVERNANÇA PÚBLICA NA
DIMENSÃO CONTROLE: ESTUDO NAS UNIVERSIDADES FEDERAIS
BRASILEIRAS

FORTALEZA

2015

LÚCIA HELENA MOREIRA

AUDITORIA INTERNA COMO INSTRUMENTO DE GOVERNANÇA PÚBLICA NA
DIMENSÃO CONTROLE: ESTUDO NAS UNIVERSIDADES FEDERAIS BRASILEIRAS

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-graduação em Administração e Controladoria, da Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para a obtenção do Título de Mestre em Administração e Controladoria. Área de concentração: Gestão Organizacional.

Orientadora: Prof.^a Dr.^a Maria da Glória Arrais Peter.

FORTALEZA

2015

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal do Ceará
Biblioteca da Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade

-
- M837a Moreira, Lúcia Helena.
 Auditoria interna como instrumento de governança pública na dimensão controle: estudo nas universidades federais brasileiras / Lúcia Helena Moreira. – 2015.
 122 f.: il. color.
- Dissertação (mestrado) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria, Fortaleza, 2015.
 Área de Concentração: Gestão Organizacional.
 Orientação: Profa. Dra. Maria da Glória Arrais Peter.
1. Auditoria interna - Brasil. 2. Universidades e faculdades - Finanças. I. Título.

LÚCIA HELENA MOREIRA

AUDITORIA INTERNA COMO INSTRUMENTO DE GOVERNANÇA PÚBLICA NA
DIMENSÃO CONTROLE: ESTUDO NAS UNIVERSIDADES FEDERAIS BRASILEIRAS

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-graduação em Administração e Controladoria, da Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para a obtenção do Título de Mestre em Administração e Controladoria. Área de concentração: Gestão Organizacional.

Aprovada em: ___/___/____.

BANCA EXAMINADORA

Prof.^a Dr.^a Maria da Glória Arrais Peter (Orientadora)
Universidade Federal do Ceará – UFC

Prof. Marcus Vinícius Veras Machado, Ph.D
Universidade Federal do Ceará – UFC

Prof. Dr. Raimundo Eduardo Silveira Fontenele
Universidade de Fortaleza - UNIFOR

Aos meus pais, Moreira e Zenilda, pelo
suporte e amor incondicional.

AGRADECIMENTOS

A Deus e a toda a espiritualidade, pelo suporte constante, por iluminar os caminhos e conceder força nos momentos de dificuldade.

As minhas irmãs, Paula, Ana e Naiana, por me apoiarem a aceitar e vivenciar desafios, em especial, a Márcia, por ser exemplo de dedicação aos estudos.

Ao meu namorado, Regis, pelos votos ininterruptos de êxito para esta conquista e por sempre lembrar-me de olhar o lado positivo das situações.

Ao meu tio, Antônio Araújo, pela prontidão e incontáveis auxílios, inclusive na busca dos acórdãos do Tribunal de Contas da União.

À professora doutora Maria da Glória Arrais Peter, pelos seus conhecimentos e incentivos em todo o curso do mestrado, desde a fase das disciplinas até a elaboração da dissertação.

Aos professores doutores Marcus Vinícius e Eduardo Fontenele, por fazerem parte da banca examinadora e pelas contribuições nas fases do projeto, qualificação e defesa.

Aos professores do PPAC-UFC, período 2013 - 2015, pelas disciplinas ministradas, agregando conhecimento em toda a aprendizagem, especialmente, Alessandra Vasconcelos, Augusto Cabral, Barros Neto, Maria Naiula, Sandra Maria, Sílvia Pedro e Vicente Crisóstomo.

Ao Cícero Philip, funcionário da Associação Cearense de Estudos e Pesquisas – ACEP, pelo apoio e atenção no desenvolvimento desta pesquisa.

Aos meus colegas e ex-colegas de trabalho da Auditoria Interna da Universidade Federal do Ceará, Brunna, Bruno, Henrique, Juliana, Leopoldo, Mayara, Mônica, Paulo, Rafael, Regilânia, Roberto, Sâmia, Tatieures, e, em especial, a Fernando Saulo, Leandro Targino, Maria Glícia, Rodrygo Rocha, Rodrigo Santos e Williana Ratsunne, que contribuíram com ideias, revisões e na redução da minha carga horária de trabalho.

Aos meus amigos Adriana, Fernanda, Felipe, Lucélia, Milena e Renata, pela força e conselhos nos momentos de insegurança.

Aos colegas de turma deste mestrado, Álvaro, Ana Maria, Gleycianne, Ivan, Sérgio, Sidney, Yanna, Urquiagga, e, em especial, ao Leonardo e à Lígia, pelo incentivo e parceria, proporcionando mais leveza ao processo.

Às unidades de Auditoria Interna das Universidades Federais de: Roraima - UFRR, Lavras - UFLA, Minas Gerais - UFMG, Pernambuco - UFPE, Paraíba - UFPB, Rio Grande do Sul - UFRGS, Pelotas - UFPEL, Rio de Janeiro – UFRJ, Rural do Semi-Árido –

UFERSA, Alagoas – UFAL, São João Del Rei – UFSJ, Rio Grande – FURG e Universidade de Brasília, pela disponibilidade de participar da pesquisa, respondendo o questionário encaminhado.

E aos demais que, malgrado não tenham seus nomes registrados neste espaço, de alguma forma, contribuíram na elaboração deste relatório de mestrado.

“Não acumuleis para vós outros tesouros sobre a terra, onde a traça e a ferrugem corroem e onde os ladrões escavam e roubam”. (Mateus, 6: 19).

RESUMO

A governança pública relaciona-se à capacidade do governo em atender às demandas sociais na prestação de serviços públicos, por meio de ações transparentes e à responsabilização dos agentes e administradores públicos por seus atos. Os princípios fundamentais da governança podem ser observados nas entidades públicas, sendo refletidos, conforme o estudo 13 da IFAC, em quatro dimensões: padrões de comportamento; estruturas e processos organizacionais; controle e relatórios externos. O foco deste estudo está nas dimensões controle e relatórios externos, mais precisamente nos tópicos relacionados à auditoria interna e ao controle externo, no âmbito das universidades federais brasileiras. O objetivo geral da pesquisa pautou-se em analisar a influência da adoção de boas práticas de governança pública pelas auditorias internas das universidades federais brasileiras sobre a regularidade das prestações de contas dessas instituições, adotando-se metodologia, caracterizada como descritiva e exploratória, apoiada nos procedimentos de pesquisa bibliográfica e documental. Configura-se uma abordagem qualitativa dos dados, orientada pela análise de conteúdo dos acórdãos do Tribunal de Contas da União sobre as prestações de contas das universidades federais integrantes da amostra, além do levantamento de dados mediante aplicação de questionário. A amostra da pesquisa compõe-se das universidades federais cujas unidades de auditorias internas são mais antigas, optando-se por um corte longitudinal que cobre as auditorias internas criadas até o ano de 2001. Evidenciou-se uma adoção parcial das práticas relacionadas à auditoria interna, recomendadas pela IFAC, por quase todas as universidades federais pesquisadas, excetuando a de Minas Gerais (UFMG), que atendeu plenamente às recomendações. A análise de conteúdo dos acórdãos do TCU apontou para maiores inconformidades nas áreas de Administração de Pessoal, Licitação e Contabilidade. Conclui-se não haver relação de influência entre o nível de aderência às boas práticas de Governança Pública e a regularidade das prestações de contas dessas instituições, conforme apontaram os resultados em 11 das 13 universidades federais analisadas.

Palavras-chave: Governança Pública. Auditoria Interna. Universidades Federais.

ABSTRACT

Public governance is related to the government's ability to meet social demands on public services, through transparent action and accountability of agents and public managers for their actions. The fundamental principles of governance can be observed in public entities, and reflected, according to the study 13 of the IFAC, in four dimensions: behavioral patterns; organizational structures and procedures; control and external report. The focus of this study are the dimensions control and external report, specifically on topics related to internal audit and external control, within the Brazilian federal-government universities. The main purpose of the research was based on analyzing the influence the adoption of good practices of public governance by internal audits of the Brazilian federal-government universities on the regularity of checks and balances of these institutions, adopting methodology, which is characterized as descriptive and exploratory method, based on procedures for bibliographic and documentary research. It is a qualitative approach, guided by the judgments of the sample of Union's Court of Auditors on the checks and balances of the federal universities members content analysis, in addition to data collection by questionnaire. The survey sample consists of federal universities whose internal audit units are older, if opting for a longitudinal section that covers internal audits created by the year 2001. It was found a partial adoption of practices related to internal audit, recommended by the IFAC, for almost all the surveyed federal universities, except the Minas Gerais (UFMG), which fully met the recommendations. Content analysis of TCU rules pointed to major non-conformities in the areas of Personnel Management, Procurement and Accounting. The study concluded that there is not a relationship of influence between the level of adherence to good public governance practices and the regularity of checks and balances of these institutions, as indicated in the results of 11 out the 13 federal universities analyzed.

Keywords: Public Governance. Internal Audit. Federal Universities.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 - Quatro elementos da governança.....	25
Quadro 1 - Princípios da governança no contexto do setor público.....	32
Quadro 2 - Recomendações de governança no setor público.....	33
Quadro 3 - Panorama das pesquisas nacionais que tratam sobre a temática de controle aplicado ao setor público.....	53
Quadro 4 - Relação das universidades federais brasileiras integrantes da amostra da pesquisa.....	70
Quadro 5 - Referência na elaboração do questionário.....	71
Quadro 6 - Categorias definidas e respectivas descrições.....	73
Quadro 7 - Quadro-resumo das inconformidades nas Universidades, em ordem crescente	98
Quadro 8 - Universidades mais aderentes e sua respectiva posição em relação ao quantitativo (crescente) de inconformidades.....	103
Quadro 9 - Universidades menos aderentes e sua respectiva posição em relação ao quantitativo (crescente) de inconformidades.....	104
Gráfico 1 - Vinculação/subordinação da Auditoria.....	81
Gráfico 2 - Quantidade de auditorias internas que atendem ao item pesquisado sobre os relatórios produzidos pela Auditoria, em 2014.....	83

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Percentual de resposta, conforme a região	77
Tabela 2 - Denominação do órgão de Auditoria.....	78
Tabela 3 - Faixa etária dos respondentes.....	78
Tabela 4 - Sexo dos respondentes.....	79
Tabela 5 - Escolaridade dos respondentes.....	79
Tabela 6 - Formação superior dos respondentes	79
Tabela 7 - Composição do quadro de pessoal	80
Tabela 8 - Cargos dos servidores lotados nas auditorias.....	80
Tabela 9 - Aderência dos itens pesquisados às recomendações de governança do <i>Study 13</i> – IFAC, em ordem decrescente.	84
Tabela 10 - Ranque da aderência da Auditoria Interna às recomendações de governança do <i>Study 13</i> – IFAC, em ordem decrescente.....	86
Tabela 11 - Inconformidades da Universidade de Roraima	88
Tabela 12 - Inconformidades da Universidade Federal de Lavras - MG	89
Tabela 13 - Inconformidades da Universidade Federal de Minas Gerais - MG.....	90
Tabela 14 - Inconformidades da Universidade Federal de São João Del Rei – MG.....	90
Tabela 15 - Inconformidades da Universidade Federal do Rio de Janeiro -RJ.....	91
Tabela 16 - Inconformidades da Universidade de Brasília.....	92
Tabela 17 - Inconformidades da Universidade Federal de Alagoas.....	93
Tabela 18 - Inconformidades da Universidade Federal da Paraíba.....	94
Tabela 19 - Inconformidades da Universidade Federal de Pernambuco.....	95
Tabela 20 - Inconformidades da Universidade Federal Rural do Semiárido	96
Tabela 21 - Inconformidades da Universidade Federal de Rio Grande.	96
Tabela 22 - Inconformidades da Universidade Federal de Pelotas.	97
Tabela 23 - Inconformidades da Universidade Federal do Rio Grande do Sul.....	98
Tabela 24 - Resumo do quantitativo de inconformidades nas Universidades.....	100
Tabela 25 - Evolução da quantidade das inconformidades encontradas, ao longo do tempo analisado.	102

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AUD	Auditoria
ANAO	<i>Australian National Audit Office</i>
ANDIFES	Associação Nacional dos Dirigentes das Instituições Federais de Ensino Superior
CAD	Conselho Administrativo
CEPE	Conselho de Ensino, Pesquisa e Extensão
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CF	Constituição Federal
CIPFA	<i>Chartered Institute of Public Finance and Accountancy</i>
CGU	Controladoria Geral da União
CONSUNI	Conselho Universitário
ENAPG	Encontro de Administração Pública e Governança
FONAI-MEC	Fórum Nacional de Auditores Internos do Ministério de Educação
FURG	Universidade Federal de Rio Grande
IBGC	Instituto Brasileiro de Governança Corporativa
IIA	<i>Institute of Internal Auditors</i>
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IFES	Instituições de Ensino Superior
INTOSAI	<i>International Organisation of Supreme Audit Institutions</i>
LDB	Lei de Diretrizes e Bases da Educação
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MEC	Ministério da Educação
NBC	Normas Brasileiras de Contabilidade
NGP	Nova Gestão Pública
OECD	<i>Organisation for Economic Co-operation and Development</i>
PAINT	Plano Anual de Auditoria Interna
PDE	Plano de Desenvolvimento da Educação
PJU	Procuradoria Jurídica
RAINT	Relatório Anual de Auditoria Interna
REUNI	Programa de Apoio a Planos de Reestruturação e Expansão das Universidades Federais
RAP	Revista de Administração Pública

SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira
SCI – PEF	Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal
SFC	Secretaria Federal de Controle Interno
TCE/RS	Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul
TCU	Tribunal de Contas da União
UFAL	Universidade Federal de Alagoas
UFERSA	Universidade Federal do Semiárido
UFLA	Universidade Federal de Lavras
UFMG	Universidade Federal de Minas Gerais
UFPB	Universidade Federal da Paraíba
UFPE	Universidade Federal de Pernambuco
UFPEL	Universidade Federal de Pelotas
UFRGS	Universidade Federal do Rio Grande do Sul
UFRJ	Universidade Federal do Rio de Janeiro
UFRR	Universidade Federal de Roraima
UFSJ	Universidade Federal de São João Del Rei
UNB	Universidade de Brasília

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	14
2	GOVERNANÇA NO SETOR PÚBLICO	19
2.1	Breve histórico	19
2.2	Governança Pública	23
2.3	Governança na Gestão Pública, segundo a IFAC	31
2.4	Controle na Administração Pública	37
2.4.1	Controle Externo	41
2.4.2	Auditoria Interna	48
2.5	Pesquisas anteriores sobre o tema	53
3	GESTÃO E CONTROLE NAS UNIVERSIDADES FEDERAIS BRASILEIRAS	56
3.1	Contextualização do tema	56
3.2	Gestão das universidades federais	57
3.3	Auditoria interna das universidades	62
4	METODOLOGIA	67
4.1	Caracterização da pesquisa	67
4.2	Etapas da pesquisa	69
5	ANÁLISE DOS RESULTADOS	77
5.1	Perfil dos respondentes do questionário das auditorias internas pesquisadas	77
5.2	Aderência da auditoria interna às recomendações sobre governança pública à luz do <i>Study 13</i> da IFAC	81
5.3	Inconformidades apontadas nos acórdãos do TCU nas prestações de contas das universidades federais brasileiras	88
5.4	Evolução da conformidade nas prestações de contas das universidades federais brasileiras, sob a óptica do TCU	102
5.5	Influência da adoção de boas práticas de Governança Pública pelas auditorias internas das universidades federais brasileiras sobre a regularidade das prestações de contas	103
6	CONCLUSÃO	107
	REFERÊNCIAS	110
	APÊNDICE A	119

1 INTRODUÇÃO

O termo Governança tornou-se popular por volta do último quarto do século XX, quando passou a ser disseminado em diversos ambientes, tanto acadêmicos quanto profissionais. Em termos simples e originários, a governança, conforme Pereira (2012), pode ser definida como a tentativa de governar sistemas complexos.

A notoriedade do termo foi observada, primeiramente, no universo das grandes corporações, como instrumento para superar os “conflitos de agência”. De acordo com Andrade e Rossetti (2009), tais situações resultam dos interesses, não perfeitamente simétricos, entre acionistas e gestores, com origem na outorga da direção das corporações a executivos contratados.

Já no setor público, o conceito de governança foi introduzido com as reformas gerenciais implementadas nos anos de 1970 a 1990 (PETERS, 2012), quando a gestão burocrática, com muitas regras, normas e protocolos, foi perdendo espaço para a Gestão Pública mais eficaz e eficiente, voltada para resultados.

Conforme a International Federation of Accountants (IFAC), nos últimos anos, muitos países iniciaram um movimento de ampla reavaliação do papel do governo na sociedade. Desde então, ocorre uma redefinição político-administrativa, objetivando a garantia de maior responsabilização, bem como maior descentralização de poder para os administradores do bem público. (INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS, 2001).

São muitas as definições empregadas na doutrina para o termo governança, interligadas com outros conceitos e atitudes, como transparência; prevenção da corrupção no serviço público; promoção da participação e do controle social, e prestações de contas à população.

A governança, pois, no âmbito da máquina pública, é a capacidade do Governo de atender às necessidades sociais, com ações transparentes e com a responsabilização dos agentes políticos e administradores públicos por seus atos, caso seja necessário. (BRASIL, 2014d).

Os princípios fundamentais da governança, na perspectiva da IFAC (transparência, integridade e prestação de contas), podem ser observados nas entidades públicas, refletidos em quatro dimensões, quais sejam: padrões de comportamento; estruturas e processos organizacionais, controle e relatórios externos.

O foco deste estudo insere-se nas dimensões controle e relatórios externos. Na dimensão “controle”, no tópico relacionado à auditoria interna e na dimensão “relatórios externos”, precisamente no controle externo, ambas na estrutura das universidades federais brasileiras.

No âmbito do controle interno, as universidades públicas federais possuem unidade de Auditoria Interna para assessorar a Administração no desempenho de suas funções. Essa unidade funciona como instância de apoio à governança organizacional e contribui para a eficácia do sistema de controle interno, por meio de suas avaliações e recomendações. Dentre suas funções, destacam-se recepcionar e prestar apoio aos órgãos de Controle Externo.

Silva (2012) observa que a Auditoria Interna é um importante instrumento de controle, que busca melhor alocar os recursos, corrigir os desperdícios, a improbidade, a negligência e a omissão, antecipando-se a tais ocorrências, a fim de que a entidade alcance os resultados pretendidos, sem esquecer os impactos e benefícios sociais advindos.

No que tange ao controle externo, no Brasil, a fiscalização contábil, financeira e orçamentária é exercida pelo Congresso Nacional, auxiliado pelo Tribunal de Contas da União (TCU). Compreende-se que toda entidade integrante da Administração Pública tem o dever de prestar contas ao TCU anualmente, cabendo a este julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos.

As universidades federais brasileiras, nesse contexto, submetem-se ao controle externo desempenhado pelo TCU, uma vez que são mantidas e desenvolvidas com recursos do Orçamento Geral da União, sendo cada vez mais cobradas quanto à aplicação eficiente e transparente desses valores.

Em decorrência disso, as universidades são compelidas a encaminhar todos os anos, ao TCU, o respectivo Relatório da Gestão, documento composto por vários demonstrativos e informações de cunho contábil, financeiro, patrimonial, orçamentário e operacional, que compõe o processo de prestação de contas. Em suas análises, o TCU aponta os problemas porventura existentes na gestão, que podem ter ou não causado danos ao Erário.

Para auxiliar no desenvolvimento da pesquisa, estudos anteriores foram analisados, como os seguintes: Lopes *et al.* (2008); Graciliano *et al.* (2010); Cavalcante (2011); Queiroz (2011); Ott, Kruger e Kronbauer (2011); Kronbauer *et al.* (2011); Hwang e Akdede (2011); Pereira e Cordeiro Filho (2012); Linczuk (2012); Cavalcante e De Luca (2013) e Sales (2014).

Em razão do contexto exposto, este ensaio busca responder o seguinte questionamento: Qual a influência da adoção de boas práticas de governança pública pelas auditorias internas das universidades federais brasileiras sobre a regularidade das prestações de contas dessas instituições?

Como pressuposto, tem-se que, quanto mais a Auditoria Interna da universidade federal brasileira é aderente às boas práticas de governança pública, menos irregularidades são identificadas nas prestações de contas dessas instituições.

O pressuposto baseia-se na atuação do TCU, norteadada pelo objetivo de melhorar a governança pública brasileira, de maneira que o País possa atingir resultados efetivos, bem como oferecer serviços de qualidade à população.

Para tanto, o Tribunal realiza amplo diagnóstico em todo o País, inclusive mediante parcerias com outras cortes de contas, a fim de identificar as principais características do sistema de governança pública utilizado nas esferas federal, estadual e municipal. O levantamento visa, ainda, a identificar boas práticas que podem ser úteis como referência no desenvolvimento de novas ações. (BRASIL, 2014b).

Ressalte-se que o papel desempenhado pelo TCU para o diagnóstico da governança nas universidades federais pode ser vislumbrado na prática por meio desta investigação, uma vez que a autora atua na unidade de Auditoria Interna da Universidade Federal do Ceará.

Entretanto, de acordo com alguns estudos sobre o tema, destacando-se os de Cavalcante (2011) e Sales (2014), as práticas de governança ainda não fazem parte do dia a dia das universidades federais brasileiras, permanecendo o interesse em aprofundar o assunto.

Para responder ao problema da pesquisa, o objetivo geral pautou-se em analisar a influência da adoção de boas práticas de governança pública pelas auditorias internas das universidades federais brasileiras sobre a regularidade das prestações de contas dessas instituições. Para colaborar na consecução do objetivo geral, foram desenvolvidos os objetivos específicos, na sequência delineados.

- a) verificar a aderência da auditoria interna nas universidades federais brasileiras às recomendações sobre Governança Pública à luz do *Study 13* da IFAC;
- b) identificar a tipologia e a quantidade de inconformidades apontadas nos acórdãos do TCU nas prestações de contas das universidades federais brasileiras; e
- c) identificar a evolução da conformidade nas prestações de contas das universidades federais brasileiras, sob a óptica do TCU.

Apesar da pesquisa corroborar a temática encontrada no estudo bibliométrico de Roza, Machado e Quintana (2011), o qual identificou que, na área de Contabilidade Pública, no período de 2004 – 2009, no Encontro de Administração Pública e Governança (EnAPG) e na revista de Administração Pública (RAP) o assunto mais pesquisado na área pública foi na área de controle e transparência das contas públicas, percebeu-se carência de estudos relacionados à temática de controle externo no âmbito das universidades. Ante o exposto, esta investigação se justifica pela relevância do tema, bem como pela escassez de estudos na área específica.

A governança da Auditoria Interna é um tema bastante atual, visto que a estrutura das auditorias internas nas universidades federais encontra-se em estudo pela Controladoria Geral da União (CGU) e TCU para que tais unidades possam colaborar, cada vez mais, com o fortalecimento da gestão e a racionalização das ações de controle, pois, afinal, foram criadas para tanto.

Dessa forma, espera-se que a governança nas universidades, como um todo, bem como na respectiva unidade de Auditoria Interna, possa contribuir para a otimização dos serviços na área da educação, o incremento da qualidade na aplicação dos recursos públicos e, conseqüentemente, a redução das inconsistências nas prestações de contas.

Por meio da visualização do nível de aderência da auditoria interna às recomendações sobre governança, bem como das inconsistências que as universidades federais possuem nas respectivas prestações de contas, acredita-se que esta pesquisa poderá contribuir para a elaboração da matriz de risco de auditorias nos âmbitos do controle interno (Auditoria Interna, Controladoria Geral da União) e externo (Tribunal de Contas da União).

Este estudo é importante também por trazer maior transparência das informações públicas, tornando-as de mais fácil entendimento à sociedade, no momento em que traduz as informações colhidas em acórdãos do TCU, compostos tão-somente de textos, em tabelas, com informações expressas de maneira mais objetiva.

Em relação à Metodologia, esta pesquisa, quanto aos fins, caracteriza-se como descritiva e exploratória. Em relação aos procedimentos da pesquisa, foram utilizadas a busca bibliográfica e documental. Quanto à natureza das variáveis pesquisadas, configura-se uma abordagem qualitativa dos dados, orientada pela Análise de Conteúdo, além do levantamento de indicadores mediante aplicação de questionário.

Esta dissertação está estruturada em seis seções. Iniciou-se com a Introdução, que aborda a temática do texto, exibindo-se o problema, o pressuposto e os objetivos geral e

específicos. Ademais, expõe-se a justificativa, seguida da metodologia, além de uma breve mostra das seções desenvolvidas no decorrer do trabalho.

A segunda seção reporta-se ao referencial teórico, indicando conceitos sobre Governança Pública, com ênfase nas recomendações da IFAC, como também definições de Controle, Controle Externo e Auditoria Interna e ainda envolve trabalhos anteriores relacionados à área de governança no setor público e controle. A terceira seção trata da contextualização do tema, apresentando um breve histórico sobre a criação das universidades, aborda ainda sobre a gestão e auditoria interna no âmbito das universidades públicas federais.

A quarta seção contém aspectos da metodologia, denotando o ambiente, a caracterização da pesquisa no que tange à abordagem e tipologia, cobrindo, em seguida, as etapas necessárias para a consecução do trabalho. A quinta seção corresponde à análise dos dados e aos resultados alcançados ao longo do exame. Por fim, na seção sexta, são expressas as conclusões do ensaio.

2 GOVERNANÇA NO SETOR PÚBLICO

Este segmento aborda a origem do conceito de governança corporativa, que iniciou no setor privado, indicando-se, posteriormente, aspectos da governança no setor público, que abrange a nova gestão pública, e trata da temática sob a óptica da IFAC, com foco na dimensão controle. Privilegia, ainda, vertentes do conceito de controle, enfatizando o controle externo e o papel da auditoria interna, finalizando com pesquisas anteriores relacionadas à temática da pesquisa.

2.1 Breve histórico

Na segunda metade do século XX, os setores agropecuário, industrial, comercial e de serviços entraram num decurso de crescimento e desenvolvimento, trazendo muitas mudanças para o ambiente empresarial, necessitando, assim, de mecanismos mais eficientes da gestão, para que os negócios pudessem prosperar. É nesse âmbito que se insere o conceito de governança corporativa. (SLOMSKI *et al.*, 2008).

A palavra governança tem origem em um vocábulo grego, que significa direção. Esse termo é usado com frequência em diversos ambientes, como o acadêmico, setor público e outras instituições. Resumidamente, o fundamento de seu significado é dirigir a economia e a sociedade, baseando-se nos objetivos coletivos. Além disso, a lógica da governança é identificar metas e, posteriormente, encontrar os meios para atingi-las. (PETERS, 2013).

Precisamente, no último quarto do século XX, a governança se fez emergente, em particular no universo das grandes corporações, colaborando para que tal conceito, originário do setor privado, se estendesse também ao setor público, bem como aos meios profissionais e acadêmicos. Em termos simples e originários, a governança pode ser definida como a tentativa de governar sistemas complexos. (PEREIRA, 2012).

Governança Corporativa, de acordo com Castro (2009), é a expressão originária da dicção inglesa *corporate governance*, utilizada para sistematizar os diversos agentes envolvidos na gestão de um patrimônio. Em termos práticos, quando uma empresa cresce, o dono não consegue comandar sozinho o seu patrimônio, surgindo, então, a necessidade de organizar a relação entre dono e administrador do negócio, mediante regras, conceitos e formas.

No ano de 1992, foi publicado, na Inglaterra, o Relatório Cadbury, considerado o primeiro código de boas práticas de Governança Corporativa. (INSTITUTO BRASILEIRO

DE GOVERNANÇA CORPORATIVA, 2014). Para o Cadbury Committee (1992), a governança corporativa é definida como “um sistema pelo qual as sociedades são dirigidas e controladas”.

Segundo o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (2009), organização que se dedica, exclusivamente, ao fomento das práticas, discussões e promoção da Governança Corporativa no Brasil, com reconhecimento nacional e internacional, a expressão Governança Corporativa é definida da seguinte forma:

é o sistema pelo qual as organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo os relacionamentos entre proprietários, Conselho de Administração, Diretoria e órgãos de controle. As boas práticas de Governança Corporativa convertem princípios em recomendações objetivas, alinhando interesses com a finalidade de preservar e otimizar o valor da organização, facilitando seu acesso a recursos e contribuindo para sua longevidade. (INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA, 2009, p. 19).

Complementa a Organisation for Economic Co-operation and Development - OECD (2004) que não existe modelo único de Governança Corporativa. Salienta-se que a estrutura da governança deve ser desenvolvida visando ao impacto sobre o desempenho geral da economia, a integridade, bem como os incentivos que cria para os participantes do mercado e a promoção de transparência e eficiência.

Em termos gerais, a Governança Corporativa trata da administração e do controle da empresa, dos seus respectivos relatórios e da supervisão destes, visando ao benefício das partes interessadas. A temática governança insere-se também na prevenção de fraudes, falência e remunerações excessivas de administradores. Outros fatores contribuíram para discussões sobre o assunto, tais como: a crescente internacionalização, desregulamentação e integração de mercados financeiros, desenvolvimento de instrumentos financeiros complexos associados aos riscos, mudanças nas expectativas da sociedade organizacional, comunicação inadequada e falhas em auditorias. (TIMMERS, 2000).

Ademais, se entende como Governança a combinação de estruturas e processos implementados pelo conselho, visando a informar, dirigir, administrar e monitorar as atividades organizacionais com a intenção de atingir os seus objetivos. O conselho compreende o mais alto nível do corpo diretivo organizacional, responsável pela direção e/ou supervisão das atividades e da administração da organização. Normalmente, é exercido por um grupo independente de diretores (Conselho de Administração, de Supervisão, de Gestores ou Curadores). Na ausência desse grupo independente, pode ser exercido pela própria direção

organizacional. O conselho pode ainda ser representado por Comitê de Auditoria com funções delegadas pelo corpo diretivo. (INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS, 2012a).

Slomski *et al.* (2010) acentuam que o conceito de governança estrutura-se na contribuição das seguintes teorias: a da firma, a dos contratos e a da agência. A Teoria da Firma foi desenvolvida pelo matemático e economista Alfred Marshall (1842 – 1924), que propaga a maximização dos lucros como principal objetivo das instituições. Baseado nessa Teoria, Ronald Coase, em 1937, caracterizou a firma como região de troca sobre a qual o sistema de mercado era suprimido e a alocação de recursos realizada, mediante autoridade e direção.

Já a Teoria dos Contratos, criada, em 1972, por Alchian e Demsetz, enfatizam o papel dos contratos como meio para trocas voluntárias, opondo-se à ideia de que as atividades dentro da firma são governadas pela autoridade. (SLOMSKI *et al.*, 2010). Em síntese, as empresas podem ser vistas como um complicado conjunto de relações contratuais entre as pessoas. (SLOMSKI *et al.*, 2008).

Por fim, na Teoria da Agência, desenvolvida por Jensen e Meckling, em 1976, evidenciou-se que a separação entre proprietários e administradores criava uma relação de agência, colaborando para problemas de assimetria informacional entre o agente e o principal. (SLOMSKI *et al.*, 2010).

Os conflitos de agência, conforme Andrade e Rossetti (2009), resultam dos interesses não perfeitamente simétricos entre os acionistas e os gestores, com origem na outorga da direção das corporações a executivos contratados. Enquanto o interesse dos outorgantes (acionistas) é o retorno máximo de seus investimentos, o dos outorgados (gestores) pode ser outro, como procura de *status*, altas remunerações, preferência por crescimento em vez de retornos, além de outros benefícios autoconcedidos.

Vale ressaltar, ainda, a existência de certas divergências entre acionistas majoritários e minoritários. Enfim, a Governança Corporativa surge para minimizar esses conflitos, bem como outros desalinhamentos nas companhias. (ANDRADE; ROSSETTI, 2009).

Ante os referidos aspectos, é válido registrar o fato de que o trabalho sobre relatório se insere, essencialmente, no âmbito da Teoria da Agência. Os gestores universitários desempenham o papel de agentes, responsáveis por gerenciar os recursos arrecadados em prol de oferecer uma educação de ensino superior de qualidade à população. E a sociedade representa o papel de principal, interessada em usufruir dos serviços públicos no âmbito educacional.

Há de se destacar, também, a Teoria da Escolha Pública, que, de acordo com Shaw (2005), é um ramo da Economia baseado nos estudos sobre tributação e gastos públicos. Surgiu nos anos 1950, mas auferiu notoriedade em 1986, quando o economista James Buchanan, um dos principais arquitetos dessa Teoria, ganhou o Prêmio Nobel de Ciências Econômicas. Gordon Tullock, colega de James Buchanan, é outro grande nome associado a esse sistema.

Complementa Shaw (2005), ao dizer que, assim como os economistas que estudam o comportamento no mercado privado supõem que as pessoas são motivadas pelo interesse próprio, igual ocorre na visão dos economistas da escolha pública. As pessoas que atuam no mercado político possuem uma preocupação com os outros, porém a principal motivação delas, quer sejam eleitores, políticos, lobistas ou burocratas, é o interesse nelas mesmas.

Nesse âmbito, a Teoria da Escolha Pública é mais bem entendida quando verificada à luz da Teoria Econômica. Enfim, é um corpo de análise que relaciona o comportamento dos participantes individuais nas atividades de mercado, como compradores, vendedores, investidores, produtores e empresários com os resultados alcançados para toda a comunidade, não apenas dos participantes individualmente. (BUCHANAN; TOLLISON, 1984).

Desse modo, Buchanan e Tollison (1984) complementam dizendo, que os níveis de análise bastante sofisticados da Teoria Econômica, juntamente com meios e métodos, são aplicáveis ao setor público ou governamental nas políticas e na economia pública. Relacionando, então, o comportamento dos agentes individuais no setor governamental, como eleitores, candidatos, representantes eleitos, líderes ou membros de partidos políticos, burocratas (todos esses representam papéis na escolha pública) para a combinação de resultados. Enfim, essa Teoria tenta oferecer um entendimento, uma explicação das interações institucionais complexas ocorrentes no âmbito político.

Como indica o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (2009, p. 19), são quatro os princípios básicos que regem a temática da Governança Corporativa:

Transparência – mais do que a obrigação de informar é o desejo de disponibilizar para as partes interessadas as informações que sejam de seu interesse e não apenas aquelas impostas por disposições de leis ou regulamentos. A adequada transparência resulta em um clima de confiança, tanto internamente quanto nas relações da empresa com terceiros. Não deve restringir-se ao desempenho econômico-financeiro, contemplando também os demais fatores (inclusive intangíveis) que norteiam a ação gerencial e que conduzem a criação de valor;

Equidade – caracteriza-se pelo tratamento justo de todos os sócios e demais partes interessadas (*stakeholders*). Atitudes ou políticas discriminatórias, sob qualquer pretexto, são totalmente inaceitáveis;

Prestação de Contas (*accountability*) – Os agentes da governança devem prestar contas de sua atuação, assumindo integralmente as consequências de seus atos e omissões;

Responsabilidade Corporativa – os agentes de governança devem zelar pela sustentabilidade das organizações, visando a sua longevidade, incorporando considerações de ordem social e ambiental na definição dos negócios e operações

Na visão de Castro (2011), um sistema de Governança Corporativa possui dois importantes objetivos: fornecer uma estrutura eficiente de incentivos para a administração da empresa, objetivando a maximização de valor; e estabelecer responsabilidades e outros tipos de proteções, com o intuito de evitar que os gestores se apropriem de qualquer tipo de valor da empresa. Portanto, torna-se oportuno tratar da governança pública, já que o campo da pesquisa se insere no setor público.

2.2 Governança Pública

A lógica da Governança Pública, conforme caracteriza Nardes (2013), é a mesma da Governança Corporativa, só mudam os agentes. A sociedade representa o papel de principal, antes desempenhado pelos acionistas, enquanto os gestores públicos desempenham o papel de agentes, equiparando-se ao corpo gerencial das empresas. Isso ocorre porque os gestores recebem da sociedade essa incumbência, gerenciando os recursos arrecadados e devolvem para os cidadãos por meio dos serviços. Dessa forma, o propósito é criar um ambiente seguro e favorável na Administração (agente) para formular e implementar políticas públicas em benefício da sociedade (principal).

Por exemplo, no setor privado, os agentes envolvidos no conflito de interesses explicados pela Teoria da Agência são os acionistas/proprietários das empresas e os executivos (gestores). No setor público, na condição de “proprietários” estão os cidadãos como um todo, tornando esses agentes menos personalizados e, como gestores, se encontram os governantes e dirigentes públicos. (CAVALCANTE; PETER; MACHADO, 2012).

Fontes Filho (2003) esclarece que existem semelhanças entre as organizações públicas e privadas na temática da governança, como, por exemplo, a separação entre a propriedade e a gestão, ensejando os conflitos de agência. Os governantes são incapazes de administrar diretamente todos os órgãos do aparelho do Estado e, sendo assim, delegam essa tarefa aos seus dirigentes que, conforme previsto na Teoria da Agência, possuem interesses próprios.

Dessa forma, o conflito de agência, de acordo com Branco e Cruz (2013), ocorre em um ambiente no qual os poderes são concedidos ao dirigente máximo, bem como o acesso a informações institucionais privilegiadas, favorecendo o atendimento de seus interesses, em vez do atendimento ao interesse público. Assim, a governança atua na limitação do poder do dirigente máximo (governabilidade), visto que os maiores interessados nas instituições públicas são os cidadãos. Portanto, o objetivo da governança no setor público é maximizar a probabilidade de que as ações dos altos administradores sejam direcionadas aos proveitos dos cidadãos e da sociedade, por via de serviços públicos adequados e não aos próprios interesses.

Nesse sentido, a governabilidade trata do exercício do poder e da legitimidade do Estado e de seu governo, enquanto a governança é a capacidade que o governo possui para formular e implementar suas políticas, sendo as mais relevantes, para a coletividade, a da gestão das finanças públicas, gerencial e técnica. (MATIAS-PEREIRA, 2012).

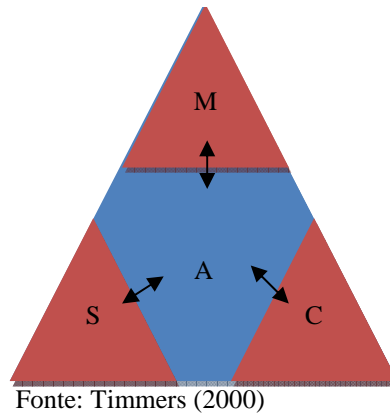
Matias-Pereira (2010) reforça a ideia de que o termo governança está relacionado, basicamente, com os processos pelos quais as organizações são administradas e controladas. Uma das grandes motivações para fazer essa troca de experiências entre a Governança Corporativa e o setor público decorre do fato de o Estado brasileiro ter dificuldades para tornar suas ações efetivas e ofertar à população serviços públicos de qualidade.

Além disso, governança pode ser definida como o conjunto de tradições e instituições pelas quais a autoridade de um país é exercida. Isso inclui:

- a) o processo pelo qual os governos são selecionados, monitorados e substituídos;
- b) a capacidade do governo em formular e implementar políticas efetivas; e
- c) o respeito dos cidadãos e do Estado com as instituições que governam economicamente e suas interações sociais. (WORLD BANK, 2013).

Para Timmers (2000), a governança se concentra nas partes interessadas da organização, nos objetivos associados e na responsabilidade da administração organizacional em atingi-los. Portanto, o alvo da governança é criar proteções, tendo em vista a responsabilidade da administração em alcançar os objetivos propostos. Consequentemente, Governança Corporativa e Governança Pública, na realidade, compreendem: administração (M) – controle (C) – supervisão (S) – responsabilidade (A), conforme a Figura 1.

Figura 1 - Quatro elementos da governança



Portanto, a Figura 1 demonstra que a Governança Pública é definida como a proteção no inter-relacionamento de a administração, com o controle e a supervisão, seja por órgãos ou organizações criadas por autoridades governamentais. Assim, visa à realização eficiente e eficaz dos objetivos políticos, mediada por uma comunicação transparente, fornecendo uma prestação de contas para o benefício das partes interessadas. No momento em que os elementos não estão totalmente ligados, surgem áreas expostas que sinalizarão ao administrador a ocorrência de riscos e a necessidade de intervenção. (TIMMERS, 2000).

Na lição de Silva (2014), a governança é, portanto, a capacidade do governo em atender às demandas da sociedade na prestação de serviços públicos, por meio de ações transparentes com responsabilização dos agentes e administradores públicos por seus atos, transcendendo ao tradicional conceito de prestação de contas, e de realizar bem suas tarefas e incumbências.

Cabe destacar a definição de governança no setor público, na visão do Brasil (2014d, p. 26), configurada no fato de que “compreende essencialmente os mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade.”

A governança é uma dinâmica por meio da qual a sociedade civil, o Estado e o governo se organizam e gerenciam a vida pública, ocorrendo o desenvolvimento político. Expresso de outro modo, acarreta a correspondência em ‘níveis de qualidade’ das instâncias políticas que a compõem, relacionando-se com a maneira como pessoas se organizam e manifestam a vontade no espaço público. (BRESSER-PEREIRA, 2001).

Na administração pública burocrática, no que tange a temática da governança, as principais preocupações dizem respeito à ordem social e a eficácia administrativa. No novo

Estado que surgiu na mudança de século as maiores preocupações políticas são as que tratam da responsabilização democrática e da eficiência administrativa, ocorrendo a transposição para os serviços públicos da eficiência econômica presente nos mercados na produção de bens e serviços, sem esquecer de manter o caráter público. (BRESSER-PEREIRA, 2001).

Na perspectiva de Peters (2013), são quatro as funções fundamentais da governança: estabelecimento de metas; coordenação das metas; implementação; e avaliação. A primeira função é estabelecer metas que sejam realmente coletivas, pois, algumas vezes, podem ocorrer conflitos entre os objetivos defendidos pelos líderes (políticos) e os cidadãos. Por sua vez, a coordenação das metas está relacionada com a coerência de políticas (programas) entre o setor público com os seus pares no setor privado, enquanto a implementação trata da capacidade de executar os programas por intermédio das metas selecionadas. Esse é, talvez, o ponto mais crucial, e é um problema que persiste nos governos. Por fim, a avaliação ajuda o governante a aprender com suas intervenções e aperfeiçoamento de seu desempenho.

Cabe ainda destacar a noção de que a Governança Pública aumenta de importância na contextura internacional. Mediante os impactos das crises financeiras nas últimas décadas na economia, foram surgindo exigências em relação às posições do Estado. Mais transparência, prevenção da corrupção no serviço público, promoção da participação e do controle social, como também a *accountability*. (SERPA, 2013). O termo *accountability* é definido no *Study 13* da IFAC como um meio de as entidades do setor público (políticos e servidores) prestarem contas à sociedade. (INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS, 2001)

Impende, também destacar que, assim como existem definições distintas do termo governança, os princípios também são objeto de uma pequena variação entre os autores. Para Matias-Pereira (2010, p. 112), “os princípios básicos que norteiam os rumos dos segmentos dos setores privado e público são idênticos: transparência, equidade, cumprimento das leis, prestação de contas e conduta ética.”

Com efeito, percebe-se que a transparência, no âmbito governamental, é cada vez mais empregada em países que defendem o processo democrático de acesso às informações das ações dos gestores públicos, especialmente em relação à política fiscal e à capacidade contributiva. Desse modo, o comportamento voltado para o espírito público é incentivado, ocorrendo a inibição da ação dos que se julgam donos da informação. Paralelamente, a transparência fornece informações que apoiam a decisão dos administradores relacionadas à

redução dos custos de monitoramento das ações, bem como promovendo melhorias na governança dos governos. (SILVA, 2011).

A Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, mais conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que trata de normas de finanças públicas direcionadas para a responsabilidade fiscal e dá outras providências, traz, bem no seu início, no §1º do art.1º, menção à transparência. A LRF afirma que uma gestão fiscal responsável necessita de ação planejada e transparente. (BRASIL, 2000b)

Além da LRF, conforme descreve o Brasil (2014d), outras leis e decretos foram publicados, buscando, direta ou indiretamente, a institucionalização da estrutura de governança. O próprio Estado Democrático de Direito, explicitado no *caput* da Constituição Federal de 1988, relaciona-se com a capacidade do cidadão em escolher seus representantes e que o poder emana do povo e não se concentra no governo.

Outros instrumentos utilizados para fortalecer a Governança Pública são os seguintes:

- a) o Código de Ética Profissional do Servidor Público Civil do Poder Executivo Federal (Decreto nº1.171, de 22 de Junho de 1994) cujo objeto relaciona-se com aspectos éticos, morais e comportamento de liderança. (BRASIL, 1994)
- b) o Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização (GesPública), de 2005, revisado em 2009 e 2013, cujos fundamentos estão centrados nos princípios constitucionais da administração pública e na excelência gerencial contemporânea; (BRASIL, 2009a)
- c) a Lei nº 12.813, de 16 de maio de 2013, que trata do conflito de interesses no exercício de cargo ou emprego do Poder Executivo Federal; e (BRASIL, 2013)
- d) a Lei de Acesso à Informação (Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011) que assegura o direito fundamental de Acesso à Informação, facilitando, assim o monitoramento e o controle dos atos e condutas de agentes públicos. Essas medidas representam um avanço, porém muito ainda precisa ser feito para minimizar o distanciamento entre o Estado e a sociedade. (BRASIL, 2011a).

Nesse âmbito, cabe destacar o fato de que, além da governança, há uma expressão empregada ultimamente, conhecida como “a nova gestão pública” (NGP). Segundo Bevir, Rhodes e Weller (2003), o papel do Estado mudou, impactado, por exemplo, pela globalização. As mudanças inseridas no âmbito da nova Gestão Pública, do esvaziamento do Estado e da nova governança. A reforma que se iniciou nos anos de 1980 refere-se à nova Gestão Pública.

A NGP refere-se, não ao foco em aspectos políticos, mas à avaliação de desempenho e eficiência. Desagrega burocracias públicas em agências que lidam umas com as outras, preocupa-se com redução de custos e propõe um estilo da gestão que enfatiza, entre outras coisas, metas de produção, prazo limitado de contratos, incentivos monetários e liberdade para gerir. (BEVIR; RHODES; WELLER, 2003).

Por sua vez, Bresser Pereira (2001) ensina que, num mundo onde a tecnologia muda com muita rapidez, o ritmo do desenvolvimento econômico tem acelerado secularmente, e as relações econômicas e sociais estão cada vez mais complexas, é de se esperar também mudanças nas instituições públicas. Desse modo, as três instâncias políticas das sociedades capitalistas modernas - a sociedade civil, o Estado (organizações e instituições) e o governo - passam pelo estágio de assumir novas formas, papéis, modos de se relacionarem umas com as outras, produzindo, conseqüentemente, nova governança democrática.

A demanda por mudanças veio tanto de dentro quanto de fora do Estado-Nação. Internamente, na medida em que as democracias progridem e os cidadãos se tornam mais ativos e exigentes, e externamente, mediante pressões, como a globalização, que torna as empresas mais competitivas. Assim, em vez de se falar na administração pública burocrática, que se concentrava na eficácia do poder do Estado, reporta-se, hoje, à Gestão Pública, pressupondo eficácia e eficiência do Estado. (BRESSER-PEREIRA, 2001).

No Brasil, a administração pública burocrática está aos poucos atingindo o estágio da Gestão Pública. Os gestores públicos adquirem mais autonomia para se tornarem mais eficientes. Por outro lado, o aumento da autonomia traz também maior responsabilização política, pois os altos servidores do governo deixam de ser vistos apenas como pessoas responsáveis perante políticos eleitos para serem responsabilizáveis diante da sociedade. (BRESSER-PEREIRA, 2001).

No novo ambiente, apenas as atividades da própria natureza do Estado, ou seja, monopolistas, permanecerão neste âmbito. Também, nessas atividades, a nova Gestão Pública tenta atingir a eficiência, mesmo tendo conhecimento das restrições envolvidas. No passado recente, constatou-se que era mais eficiente contratar externamente, com empresas comerciais, por exemplo, serviços relacionados a construção, transporte, intendência, processamento de dados e comunicações. (BRESSER-PEREIRA, 2001).

Desde os anos de 1990, o Estado também passou a contratar externamente serviços sociais e científicos com organizações sem fins lucrativos, no lugar de prestar diretamente esses serviços. É possível existir escolas, universidades, hospitais, museus e

orquestras sinfônicas, concorrendo, não objetivando necessariamente o lucro, assim como acontece nas empresas comerciais e indústrias, e sim buscando o reconhecimento, mediante avaliação positiva por parte dos especialistas, pares e clientes cidadãos. Nos Estados Unidos, por exemplo, e mais recentemente na Grã-Bretanha, as universidades já são controladas dessa forma. (BRESSER-PEREIRA, 2001).

A governança no setor público pode ser vista por meio de quatro perspectivas de observação:

- a) sociedade e Estado;
- b) entes federativos, esferas de poder e políticas públicas;
- c) órgãos e entidades; e
- d) atividades intraorganizacionais.

A primeira perspectiva exprime as regras e os princípios que regem a atuação dos agentes públicos e privados orientados pela Constituição, criando, assim, as condições estruturais de administração e controle do Estado; a segunda trata das políticas públicas relacionadas com as estruturas e setores, nas distintas esferas, poderes, níveis de governo e representantes da sociedade civil; a terceira busca assegurar que cada órgão ou entidade cumpra o seu papel, enquanto a quarta se relaciona à redução de riscos, otimização de resultados e ajuntamento de valor aos órgãos ou entidades. (BRASIL, 2014d).

A Governança do setor público está relacionada com acordos e práticas que contribuem para as entidades do setor público encontrarem uma direção, auxiliando no gerenciamento de suas operações para atingir os resultados esperados e cumprir com a obrigação de prestação de contas. Engloba liderança, direção, controle e prestação de contas, auxiliando a entidade na obtenção de seus resultados, na tomada de decisões, bem como contribui para o aumento da confiança na entidade. (AUSTRALIAN NATIONAL AUDIT OFFICE, 2014).

Conforme disposto pela Australian National Audit Office, a boa governança do setor público centra-se em fazer as coisas certas da melhor maneira possível e obter um padrão de desempenho em uma base sustentável. Possui dois objetivo-requisitos fundamentais (AUSTRALIAN NATIONAL AUDIT OFFICE, 2014), conforme está na sequência:

- a) desempenho, que se refere às modalidades e práticas de governança que são projetadas e operam buscando atingir os resultados globais da entidade, por meio da entrega bem sucedida de programas e serviços do governo;
- b) prestação de Contas, considerando que as modalidades e práticas de governança são projetadas para fornecer visibilidade aos resultados para a

liderança da entidade, bem como para o governo, o Parlamento e a comunidade. Está em conformidade com as exigências legislativas e políticas aplicáveis, também com as expectativas do público, de prestação de contas, transparência e integridade.

Há de se destacar, também, a diferenciação entre gestão e governança. Enquanto a gestão faz parte dos processos organizacionais, é responsável pelo planejamento, execução, controle, ação, ou seja, pela utilização dos recursos e dos poderes disponíveis aos órgãos e entidades para a consecução de seus objetivos, a governança trata do direcionamento e do monitoramento, supervisionando e avaliando a atuação da gestão, visando a atender às necessidades e expectativas dos cidadãos e demais partes interessadas. (BRASIL, 2014d).

De um ponto de vista macro, com suporte numa análise cuidadosa dos vários conceitos e definições do termo governança, Streit e Klering (2005, p. 4) chegaram à conclusão das implicações do termo, nos seguintes aspectos:

- na existência de **estruturas, mecanismos e regulações** para o exercício da administração pública, em diferentes domínios, antigos e novos, de política pública;
- numa nova prática de administração pública, em que o **processo é mais importante do que os resultados em si**, enfatizando-se aspectos de participação, transparência, integridade e *accountability*;
- numa nova forma ou estrutura de administração pública, com maior enfoque para a **atuação via redes de organizações ou atores sociais, mais autônomos, interdependentes e regulados**, do que para governos hierárquicos, unilaterais, autoritários e imprevisíveis;
- na definição de **objetivos conjuntos e de guias de ação**, a serem atingidos de forma autônoma, mas interdependente, com responsabilidades divididas e conhecidas, entre governos de múltiplos níveis, atores e coletivos sociais, e a sociedade em geral, de forma formal ou não, como também de forma direta ou não.

A boa governança baseia-se nos sete princípios para a conduta da vida pública das pessoas, estabelecidas pelo Comitê de Padrões da Vida Pública, conhecido como princípios de Nolan, que são: altruísmo, integridade, objetividade, responsabilidade, transparência, honestidade e liderança. A marca da boa governança está no desenvolvimento de valores que passam a fazer parte da cultura organizacional, transitando por todos os funcionários, do cargo mais alto ao mais baixo, ou seja, muito além do cumprimento de exigências legais, estão valores como igualdade de oportunidades e combate à discriminação. (CHARTERED INSTITUTE OF PUBLIC FINANCE AND ACCOUNTANCY, 2004).

Com o intuito de melhor fundamentar esta pesquisa, na subseção seguinte, buscou-se exprimir a temática da Governança na Gestão Pública, sob a óptica do estudo 13 da International Federation of Accountants (IFAC), tendo em vista os objetivos do trabalho.

2.3 Governança na Gestão Pública, segundo a IFAC

A IFAC é uma organização global da profissão contábil, que se dedica a servir o interesse público, por meio do fortalecimento da profissão, bem como contribui para o desenvolvimento de fortes economias internacionais. Possui aproximadamente 175 membros e associados em 130 países e jurisdições, com cerca de 2,5 milhões de contabilistas na prática pública, educação, serviço público, indústria e comércio. (INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS, 2015).

O Setor Público desempenha, praticamente, em todas as jurisdições, um papel importante na sociedade. Assim, uma efetiva governança no setor público pode encorajar o uso eficiente dos recursos, o fortalecimento da responsabilidade pela administração do dinheiro público, a melhoria da gestão e da prestação dos serviços e, desse modo, contribuir na melhora de vida das pessoas. Não é possível desenvolver, entretanto, uma estrutura e um conjunto de recomendações de governança que possa ser aplicada em todas as entidades do setor público, porém, princípios semelhantes se aplicam. (INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS, 2001).

Particularmente, as entidades do setor público precisam satisfazer uma complexa gama de objetivos políticos, econômicos e sociais, o que as sujeita a um conjunto de restrições externas. O setor público também possui a obrigação de prestar contas a várias partes interessadas, diferentemente das empresas do setor privado, que possuem acionistas, clientes *etc.* Ademais, os interessados no setor público podem incluir ministros, outros funcionários do governo, o eleitorado (Parlamento), os consumidores e os clientes, e o público em geral, mas não necessariamente com “Direitos de Propriedade”. (INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS, 2001).

Em relação aos princípios que norteiam a governança, no setor privado, o Relatório Cadbury definiu três princípios - transparência, integridade e prestação de contas, conforme já comentado. Esses mesmos princípios são utilizados no âmbito do setor público, porém precisaram ser adaptados para refletir as características desse setor. Afinal, essas entidades devem satisfazer uma gama mais complexa de objetivos políticos, econômicos e sociais, imersas num conjunto de variadas restrições e influências externas. A forma de prestação de contas no setor público, às suas várias partes interessadas, também difere da posição do setor privado perante seus acionistas. (INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS, 2001).

A definição dos princípios da governança, adaptada à realidade do setor público, na perspectiva da International Federation of Accountants (2001), está no Quadro 1.

Quadro 1 - Princípios da governança no contexto do setor público

Transparência (<i>openness</i>)	exigida para assegurar que as partes interessadas possam ter confiança no processo de tomada de decisão e nas ações das entidades do setor público, na gestão de suas atividades e dos indivíduos dentro da entidade. Estar aberto através de uma significativa consulta com as partes interessadas e comunicação de informações completas, precisas e claras conduz a ação eficaz e oportuna e resiste ao escrutínio necessário;
Integridade (<i>integrity</i>)	compreende tanto as transações simples quanto as complexas. Baseia-se em honestidade e objetividade e altos padrões de conveniência e probidade na gestão de fundos e recursos públicos. É dependente da eficácia da estrutura de controle e sobre os padrões pessoais e profissionais dos indivíduos dentro da entidade. Reflete tanto nos processos de tomada de decisão da entidade quanto na qualidade de seus relatórios financeiros e de desempenho;
Responsabilidade em prestar contas (<i>accountability</i>)	é o processo pelo qual as entidades do setor público, e os indivíduos dentro delas, são responsáveis por suas decisões e ações incluindo a gestão de fundos públicos e de todos os aspectos de desempenho e submetendo-se ao escrutínio secreto apropriado. É alcançada por todas as partes, tendo uma compreensão clara de sua responsabilidade e tendo papéis claramente definidos através de uma estrutura completa. Com efeito, prestar contas é a obrigação de responder por responsabilidade conferida.

Fonte: (INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS, 2001, p. 20, tradução nossa).

A finalidade do estudo 13 da IFAC foi considerar uma estrutura adequada do ponto de vista do órgão regulador para ajudar no sentido de garantir um equilíbrio adequado entre a liberdade de administrar, prestar contas e os interesses legítimos das partes interessadas. Esse estudo define princípios comuns e recomendações relativos à governança das entidades do setor público, objetivando orientar os órgãos no desenvolvimento ou revisão das práticas de governança, para que operem de modo mais eficaz, eficiente e transparente. Práticas de governança terão de ser adaptadas de acordo com as circunstâncias individuais das entidades do setor público e das jurisdições em que operam. Como as entidades se desenvolvem e mudam com o tempo, será necessário que o órgão, em uma base contínua, reveja e altere tais práticas. (INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS, 2001).

Os princípios fundamentais da governança, na perspectiva da IFAC (transparência, integridade e prestação de contas), refletem-se nas quatro dimensões da governança das entidades do setor público: padrões de comportamento; estruturas e processos organizacionais; controle e relatórios externos. Com procedências nesses princípios, são obtidas várias recomendações sobre o governo, que podem ser visualizadas no Quadro 2.

Quadro 2 - Recomendações de governança no setor público

Padrões de Comportamento		
> Liderança > Códigos de Conduta: - Probidade e Propriedade - Objetividade, Integridade e Honestidade - Relacionamentos		
Estruturas e Processos Organizacionais	Controle	Relatórios Externos
> Responsabilidade Estatutária de prestar contas > Responsabilidade de prestar contas do dinheiro público > Comunicação com as partes interessadas > Papéis e Responsabilidades: - Equilíbrio de Poder e Autoridade - Grupo Governante - Presidente - Membros não executivos do grupo governante - Administração Executiva - Política de Remuneração	> Gestão de Risco > Auditoria Interna > Comitê de Auditoria > Controle Interno > Orçamento > Administração Financeira > Treinamento de Pessoal	> Relatórios Anuais > Uso de normas contábeis apropriadas > Medidas de desempenho > Auditoria Externa

Fonte: International Federation of Accountants (2001).

A dimensão “Padrões de Comportamento” consiste na forma como a administração da organização exerce liderança na determinação dos valores e normas da organização; é o que define a cultura organizacional e o comportamento de todos no ambiente; já a dimensão “Estrutura e Processos Organizacionais” trata de como o topo da gestão organizacional é nomeada e organizada, como as suas responsabilidades são definidas, e como são responsabilizados; por sua vez, a dimensão “Controle” configura-se como uma rede de controles estabelecidos pela alta administração organizacional, com o intuito de apoio na realização dos objetivos da entidade, eficácia e eficiência das operações, confiabilidade de relatórios internos e externos e ainda na conformidade com as leis e regulamentos aplicáveis e políticas internas; por fim, a dimensão “Relatórios Externos” é como o topo da gestão organizacional demonstra, por meio dos relatórios, sua responsabilidade financeira pela administração do dinheiro público e seu desempenho no uso dos recursos. (INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS, 2001).

O foco deste estudo está nas dimensões controle e relatórios externos, precisamente nos tópicos que tratam da Auditoria Interna e do controle externo. A dimensão

controle está dividida em sete temas: Gestão de Riscos; Auditoria Interna; Comitês de Auditoria; Controle Interno; Orçamento; Administração Financeira e Treinamento de Pessoal.

A Gestão de Riscos faz parte da estrutura de controle e o governo precisa assegurá-la efetivamente. Entende-se como risco uma medida de incerteza, e compreender suas causas pode ajudar ou prevenir obstáculos à realização dos objetivos organizacionais. Os controles não podem ser considerados como algo estático, visto que tanto o ambiente quanto a entidade passam por mudanças em seus objetivos e atividades, necessitando assim de mudanças também nos sistemas de controle. (SLOMSKI *ET AL*, 2008).

Dessa forma, a gestão de risco pode ser vista como um processo de:

- compreender os objetivos organizacionais;
- identificar os riscos associados com a realização dos objetivos;
- avaliar os riscos, incluindo a probabilidade e o potencial impacto dos riscos específicos;
- desenvolver e implementar os programas/procedimentos para se dirigir aos riscos identificados;
- monitorar e avaliar os riscos e seus programas/procedimentos. (SLOMSKI *ET AL*, 2008, p. 149)

Em relação a um maior detalhamento da Auditoria Interna, o estudo 13 da IFAC assevera que o gestor público precisa garantir que uma função de auditoria interna eficaz seja estabelecida como parte da estrutura de controle, a não ser que os custos de tal função superem os benefícios advindos. Padrões aceitáveis devem ser aplicados pela função de auditoria interna, especialmente os relacionados com independência, competência profissional, âmbito e execução do trabalho. (INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS, 2001).

A função de auditoria interna precisa ainda ter o respeito e a cooperação do gestor público, da administração e do comitê de auditoria. Precisa ser objetiva e, na medida do possível, operacionalmente, independente da gestão da organização. Deve ter procedimentos documentados relevantes (por exemplo, uma carta de auditoria e manuais) e outras diretrizes (INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS, 2001).

O gestor público deve determinar o escopo da auditoria interna. Na compreensão da International Federation of Accountants (2001), para uma função de auditoria interna ser eficaz, deve abranger a revisão sistemática, avaliação, bem como relatórios da adequação de sistemas gerenciais, financeiro, operacional, bem assim controle orçamentário e sua eficácia na prática, contendo no mínimo:

- a) a relevância das políticas estabelecidas, planos e procedimentos, o grau de conformidade com estes, e seu efeito financeiro;
- b) a adequação da orientação, ou seja, dos controles;
- c) a adequação dos arranjos organizacionais, de pessoal e de supervisão;
- d) uma revisão das operações e programas para verificar se os resultados estão de acordo com o estabelecido nos objetivos, metas e planejamentos;
- e) até que ponto a verificação sobre o patrimônio e os interesses são registrados e protegidos contra perdas de todos os tipos decorrentes de perdas, extravagância, administração ineficiente, desvalorização do dinheiro, fraude ou outras causas;
- f) a adequação, confiabilidade e integridade financeira e das informações gerenciais e o meio para identificar, medir, classificar, registrar e agir de acordo com essas informações;
- g) avaliação da economia e da eficiência com que são empregados os recursos;
- h) a integridade dos sistemas informatizados, incluindo sistemas em desenvolvimento e;
- i) ação de acompanhamento para sanar as deficiências identificadas anteriormente.

O comitê de auditoria deve ser formado por membros não executivos, com o objetivo de revisar, com independência, as estruturas de controle, bem como os processos de auditoria externa. Para ser completamente efetivo, precisa ser independente da administração executiva da entidade.

As funções do comitê de auditoria incluem:

- rever juntamente com a gestão, a adequação das políticas e práticas para assegurar a conformidade com os estatutos, direções, orientações e políticas relevantes;
- rever, juntamente com a gestão, sua habilidade para monitorar em conformidade com os padrões e códigos relevantes de governança;
- rever, juntamente com a gestão, a adequação das informações financeiras, apresentadas ao grupo governante;
- assegurar que a função de auditoria interna seja corretamente remunerada e tenha uma posição apropriada dentro da entidade;
- recomendar ou aprovar a contratação ou remoção do auditor interno chefe e dos auditores externos;
- rever as atividades da função de auditoria interna, incluindo seu programa de trabalho anual, coordenações com os auditores externos, os relatórios das investigações significativas e as respostas da gestão executiva para as recomendações específicas;
- quando relevante, rever a amplitude, os resultados e os custos da auditoria, e a independência e objetividade dos auditores;
- gerir, em nome do grupo governante, todos os aspectos de relacionamento da entidade com os auditores externos. Isso inclui a revisão dos relatórios da auditoria e outras comunicações com a gestão; (SLOMSKI *et al.*, 2008, p. 149)

Outro tema que faz parte da dimensão controle é o controle interno, definido como um processo estabelecido pela diretoria, pela gestão e outras pessoas da entidade, visando a uma razoável garantia na realização de objetivos das categorias “efetividade e eficiência das operações, considerando objetivos operacionais básicos, metas de desempenho e proteção de recursos; confiabilidade dos relatórios financeiros; e conformidade com leis e regulamentações aplicáveis.” (SLOMSKI *et al.*, 2008, p. 151).

Slomski *et al.* (2008) explicam que o orçamento é considerado elemento-chave do planejamento financeiro, do controle e da evolução da entidade do setor público. É visto como forma de alocar recursos para a entidade atingir os seus objetivos, como um instrumento da gestão e ainda como um meio de controle dos fundos para assegurar que os objetivos declarados sejam conhecidos. É mais efetivo se for elaborado numa estrutura de médio prazo, integrado com a Contabilidade e em conjunto com a elaboração do fluxo de caixa, considerando a previsão e o cronograma de entradas e saídas do caixa.

Há de se destacar, também, a Administração financeira, que inclui a gestão do caixa diário, a formulação de objetivos financeiros, políticas e estratégias de médio e longo prazo para atuar no suporte ao plano operacional da entidade, ao planejamento e controle das despesas de capital, à administração do capital de giro, às decisões de desempenho, à supervisão do suporte financeiro, às funções da contabilidade gerencial, ao ambiente de controle interno, bem como aos sistemas de informações financeiras. As áreas críticas para o desempenho da administração financeira, são, de acordo com Slomski *et al.* (2008, p. 153):

- planejamento estratégico;
- formulação de objetivos de resultado, mensuração de desempenho e planos operacionais;
- organização de pessoas, estruturas, processos e tecnologia operacional;
- relatórios financeiros e de desempenho;
- administração de fundos, capital circulante e outros ativos;
- contabilidade confiável e relevante, e sistemas de informações;
- obtenção e contratação de bens e serviços.

Por fim, o sétimo e último tema abordado na dimensão controle, segundo a International Federation of Accountants (2001), é o treinamento de pessoal. Devem ser assegurados programas de treinamento para contribuir na formação de servidores competentes a fim de atuar no desempenho das tarefas, bem como políticas adequadas de recrutamento e condições aceitáveis de trabalho. Além disso, os gerentes financeiros do setor público, para cumprirem efetivamente com seus deveres, necessitam ser competentes e proficientes nas seguintes áreas:

administração estratégica, mensuração de desempenho, contabilidade gerencial, contabilidade financeira, planejamento e criação operacional, orçamento, controle interno, auditoria, governança, sistemas de informações, economia, preservação, análise, negociação, escrituração, aconselhamento, facilitação e administração de conflitos. (SLOMSKI *et al.*, 2008, p. 153).

Desse modo, o gestor de entidades do setor público precisa assegurar como parte da estrutura de controle: sistemas eficientes da gestão de risco; uma função de auditoria interna que seja eficaz; que o comitê de auditoria seja composto por membros não executivos, responsáveis pela revisão independente da estrutura de controle, bem como do processo de auditoria externa; que estabeleça uma estrutura de controle interno que funcione na prática e que seja incluída no relatório anual da entidade uma declaração sobre a sua eficácia; precisa, ainda, fiscalizar e assegurar que os procedimentos em vigor estejam resultando na eficiência e eficácia do orçamento e da gestão financeira; por fim, que os programas de treinamento estejam disponíveis, a fim de que os servidores sejam competentes para executar suas tarefas (INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS, 2001).

Em atendimento aos objetivos do trabalho, buscou-se aprofundar a revisão de literatura que fundamenta a pesquisa, abordando os temas Controle na Administração Pública, focando no Controle Externo e no papel desempenhado pela Auditoria Interna.

2.4 Controle na Administração Pública

São os conceitos de Administração utilizados há muitos séculos, praticamente desde que o homem deixou a vida nômade e passou a se reunir em grupos, buscando a sobrevivência. Somente em meados do século XX, no entanto, foram sistematizados de forma científica, principalmente pelos estudos e pesquisas de Frederick Taylor e Henry Fayol (PETER; MACHADO, 2014).

As funções essenciais administrativas, segundo Fayol, são cinco: previsão, organização, direção, coordenação e controle. Na sequência estão as definições de cada uma delas indicadas por Fayol (2009, p. 26):

Administrar é prever, organizar, comandar, coordenar e controlar.

Prever é perscrutar o futuro e traçar o programa de ação.

Organizar é constituir o duplo organismo, material e social, da empresa.

Comandar é dirigir o pessoal.

Coordenar é ligar, unir e harmonizar todos os atos e todos os reforços.

Controlar é velar para que tudo corra de acordo com as regras estabelecidas e as ordens dadas.

Analisando a função controle mais detalhadamente, pode-se afirmar que é a área a verificar se tudo está ocorrendo conforme o programa adotado, as ordens dadas e os princípios estabelecidos. Objetiva assinalar as faltas e os erros, buscando repará-los e evitando que se repitam. Para que seja eficaz, deve ser realizado em tempo útil e acompanhado de sanções. Quando certas operações de controle se tornam muito numerosas, complexas ou extensas, é necessário recorrer a agentes especiais, chamados de controladores ou inspetores. (FAYOL, 2009).

O bom controlador deve ser competente para a realização de suas funções e imparcial. A imparcialidade relaciona-se com uma consciência reta e uma completa independência do controlador em relação ao controlado. O controle passa a ser suspeito quando o controlador depende do controlado e existe entre os dois relações de interesse, parentesco ou camaradagem. Dessa forma, as principais condições que o controlador deve preencher são: competência, sentimento do dever, independência, julgamento e tato. (FAYOL, 2009).

Na perspectiva de Silva (2012), o controle é uma verificação e um disciplinamento na realização de alguma atividade, ou seja, busca verificar se a atividade foi realizada conforme o planejado. Nesse sentido, Schmidt e Santos (2009) definem o controle como atividade útil para medir, avaliar e indicar, caso julgue necessário, a correção dos rumos, a fim de buscar a consecução dos objetivos e dos planos de negócio. Apesar de o gestor não poder controlar o passado, pode estudar os impactos e causas de desvios ocorridos e utilizar o controle como veículo de planejamento de ações futuras.

As funções de controle podem ser antecedentes, concomitantes e subsequentes. O controle antecedente precisa ser previamente delimitado em cada fase, enquanto o concomitante exige que as pessoas precisem ser vigiadas e estimuladas enquanto executam as tarefas ou imediatamente depois. Por fim, a função subsequente examina os fatos em seus aspectos jurídicos e econômicos, mediante o confronto do que foi feito com o que deveria ter sido feito. (SCHMIDT; SANTOS, 2009). Ainda nesse aspecto, a técnica utilizada na realização do controle antecedente é a contabilidade, no concomitante é a fiscalização e no subsequente é a auditoria. (CASTRO, 2011).

Em relação à Administração Pública brasileira, a preocupação com o controle surgiu no período colonial, embora o Tesouro Nacional só tenha sido instituído com a independência do País, enquanto o fortalecimento das funções legislativas, com profundas mudanças no controle das contas públicas, ocorreu com a Proclamação da República, porém, mantendo a ênfase no aspecto corretivo. (PETER; MACHADO, 2014).

São três as instâncias de controle da gestão pública: o controle externo, o controle social e o controle interno ou institucional. O primeiro acontece numa instância situada fora do âmbito daquele ente que é fiscalizado, contando com um maior grau de independência e efetividade em suas ações – Poder Legislativo com o auxílio dos Tribunais de Contas; o segundo é exercido pela própria sociedade, ao utilizar as prestações de contas e outros instrumentos de transparência da gestão, publicados pelos gestores ou órgãos de controle; o terceiro ocorre no âmbito do próprio ente controlado, para fins de orientação e prevenção, buscando identificar e evitar a ocorrência de possíveis problemas, bem como controlando suas causas – realizado pelos órgãos da própria Administração. (PETER; MACHADO, 2014).

A respeito do controle externo, Silva (2012) identifica tal controle como podendo ser jurisdicional, ao ser realizado pelo Poder Judiciário; político, no caso da atuação do Poder Legislativo; e técnico, quando realizado pelos órgãos de controle externo, em auxílio aos órgãos legislativos em todas as esferas. Dessa forma, o agente controlador não integra a administração objeto do controle, situando-se fora da estrutura da administração. É o caso, por exemplo, do controle exercido pelo Poder Legislativo sobre o Executivo, o do TCU (âmbito federal) nas instituições técnicas e o do Poder Judiciário nas instituições precipuamente jurídicas. (BRASIL, 2014a).

Castro (2011), por sua vez, compreende que o controle exercido pela população seria mais uma forma de controle externo, o controle social. Nesse âmbito, esse controle se manifestaria de maneiras diversas, como, por exemplo: no exercício do voto para a escolha de governantes e representantes para o Parlamento municipal, estadual e nacional; no controle das ações do governo; por meio de representação e petição aos órgãos públicos, no direito de obter certidões e informações; e pelos institutos jurídicos de *Habeas data*, *Habeas corpus*, Mandado de Segurança, individual e coletivo, pela Ação Popular e pela Ação Civil Pública, entre outros.

Quanto ao controle interno, no qual o agente controlador integra a própria administração, é mister destacar o controle interno administrativo, que significa o conjunto de atividades, planos, rotinas, métodos e procedimentos interligados, que a visam assegurar o alcance dos objetivos das unidades e entidades da Administração Pública para que sejam alcançados de uma maneira confiável e concreta. Busca, ainda, evidenciar eventuais desvios ao longo da gestão até à consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público. (BRASIL, 2014a).

Na perspectiva de Castro (2011), o controle interno administrativo representa a segurança do administrador. É fundamental para o gestor público, pois este responde por seus

bens e sua reputação, tanto pelos atos praticados quanto pelos que delega a outros para praticarem em seu nome. Dessa forma, o administrador precisa ter controle em todos os níveis e de forma prévia para tomar suas decisões com maior segurança.

Trata-se, pois, do controle interno desempenhado por órgãos de administração do Legislativo e do Judiciário sobre as próprias atividades administrativas, inclusive pelo Ministério Público, e pelo Poder Executivo. (GASPARINI, 2011). No caso do Poder Legislativo, há uma Secretaria de Controle Interno na Câmara dos Deputados e outra no Senado Federal, ambas subordinadas às respectivas mesas diretoras. (BRASIL, 2014a).

Quanto ao Poder Judiciário, não há um sistema orgânico. O Supremo Tribunal Federal (STF) conta com uma Secretaria de Controle Interno, como órgão de sua Presidência. Do mesmo modo ocorre com o Supremo Tribunal de Justiça (STJ), o Tribunal Superior Eleitoral (TSE) e o Tribunal Superior do Trabalho (TST). No Supremo Tribunal Militar (STM), as funções de controle interno são atribuídas à Secretaria de Planejamento e Controle, subordinada à Presidência. O Ministério Público da União, por sua vez, possui uma Auditoria Interna subordinada ao Procurador-Geral da República. (BRASIL, 2014a).

Há que se destacar, também, o sistema de controle interno, na visão de Castro (2009, p. 62) “que representa a avaliação do controle interno administrativo, mais se aproximando do conceito de auditoria interna”.

No Poder Executivo, existe um sistema de controle interno, que, no âmbito federal, visa a mensurar a ação governamental, tanto na gestão dos administradores públicos federais quanto na aplicação dos recursos públicos federais. O Decreto nº 3.591, de 06 de setembro de 2000, no artigo 8º, define os integrantes desse Sistema: a Controladoria-Geral da União (Órgão Central); as Secretarias de Controle Interno (CISSET) da Casa Civil, da Advocacia-Geral da União, do Ministério das Relações Exteriores e do Ministério da Defesa (órgãos setoriais) e as unidades de controle interno dos comandos militares (como unidades setoriais da Secretaria de Controle Interno do Ministério da Defesa). (BRASIL, 2014a).

Na Administração Pública, complementa Castro (2011), o controle interno administrativo foi disciplinado pelo Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, enquanto o sistema de controle interno foi por meio do art. 74 da Constituição Federal. O sistema de controle interno originou-se no controle interno administrativo, evoluiu para controle financeiro, por meio da Secretaria do Tesouro Nacional, e consolidou-se como Auditoria com a Secretaria Federal de Controle Interno. Atualmente, esta Secretaria funciona como braço operacional da Controladoria Geral da União (CGU).

Então, o sistema de controle interno necessita de um órgão para coordenar, gerenciar, administrar as atividades executadas pelo controle interno, uma vez que o sistema é centralizado, atuando em conjunto com órgãos setoriais, responsáveis pelo controle interno de suas respectivas áreas. (PETER; MACHADO, 2014).

Segundo Brasil (2009b) o Acórdão TCU – Plenário 1074/2009, até o momento, somente o Poder Executivo Federal instituiu o seu Sistema de Controle Interno (SCI-PEF), regulamentado pela Lei nº 10.180/2001 e Decreto nº 3.591/2000, que estruturam e disciplinaram os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal. (BRASIL, 2000a, 2001a)

Os assuntos relacionados ao controle externo, com ênfase no papel desempenhado pelo Tribunal de Contas da União e das auditorias internas, focos da pesquisa, serão aprofundados a seguir.

2.4.1 Controle Externo

No setor público, o controle externo é exercido diretamente pela sociedade, no momento em que acompanha obras e serviços, por exemplo; e indiretamente, por via da Promotoria Pública ou pelo Poder Legislativo. No que tange à fiscalização contábil, financeira e orçamentária, tal controle é exercido pelo Congresso Nacional. No âmbito da União, auxiliado pelo Tribunal de Contas da União, e, nos estados, municípios e Distrito Federal, com o auxílio dos respectivos tribunais de contas. (OLIVEIRA, 2010).

O *caput* do art. 71 da Constituição Federal assinala que o controle externo será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas. (BRASIL, 1988) Complementa Castro (2009), exprimindo que os tribunais de contas possuem um papel fundamental na sustentação da democracia, atuando na defesa da boa e também regular aplicação dos recursos públicos. O modelo de atuação brasileiro é semelhante ao francês, com a função judicante, que após um processo e análise aprofundada, possui poderes para responsabilizar os administradores pelos atos praticados.

Segundo Castro (2009), o Tribunal de Contas da União surgiu atuando como controle prévio, em seguida, evoluiu para controle posterior. Nesse modelo, o principal papel dos tribunais é o de responsabilizar retroativamente os que cometeram alguma irregularidade na Administração.

O TCU é um órgão colegiado, composto por nove ministros cujas deliberações são tomadas pelo Plenário da Corte, instância máxima, ou pela primeira ou segunda Câmara. Dessa forma, as prestações de contas, as tomadas de contas, as fiscalizações e todos os demais assuntos relacionados ao controle externo postos à sua deliberação constituem processos. Os ministros relatam esses processos, votam e submetem aos pares proposta de acórdão (BRASIL, 2011c).

Os órgãos do Tribunal de Contas da União são os seguintes: Plenário, Primeira e Segunda Câmaras, Presidência, Comissões, de caráter permanente ou temporário e Corregedoria. Tais órgãos colaborarão no desempenho das atribuições do Tribunal, conforme Regimento do TCU, art. 7º. (SILVA, 2014).

Cabe destacar a atuação do TCU que foi ampliada, após a Constituição Federal de 1988, conforme Peter e Machado (2014), compreendendo:

- a) apreciação das contas do Presidente da República, prestadas anualmente;
- b) julgamento das contas de administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da Administração Direta e Indireta, compreendendo as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público Federal, bem como as contas daqueles que deram causa a perda, extravio ou irregularidade outra de que resulte prejuízo ao Erário;
- c) apreciação da legalidade dos atos de admissão de pessoal, para fins de registro, na Administração Direta, Indireta, bem como nas fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público, exceto a nomeação para cargos de provimento em comissão, das concessões de aposentadorias, reformas e pensões, ressalvando-se as melhorias posteriores que não alterem o fundamento legal do ato concessório;
- d) realização, tanto por iniciativa própria quanto da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, da Comissão técnica ou de inquérito, inspeções e auditorias de cunho contábil, financeiro, orçamentário, operacional e patrimonial nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, bem como nas demais entidades anteriormente referidas;
- e) fiscalização das contas nacionais, de empresas supranacionais, que contem com a participação da União no capital social, de forma direta e indireta, nos termos do tratado constitutivo;

- f) fiscalização da aplicação de quaisquer recursos repassados pela União, por meio de convênio, acordo, ajuste ou instrumentos congêneres, a estado, ao Distrito Federal ou a município;
- g) prestações de contas, sempre que solicitadas pelo Congresso Nacional, por qualquer de suas casas ou respectivas comissões, a respeito da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e de resultados de auditorias e inspeções realizadas;
- h) aplicação aos responsáveis, quando configurada ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, de sanções previstas em lei, por exemplo, a cobrança de multa proporcional ao dano causado ao Erário;
- i) determinação de prazo, a ser cumprido por órgão ou entidade, para que adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, caso ocorra ilegalidade;
- j) suspensão da execução de ato impugnado, se não forem tomadas as providências determinadas, comunicando a decisão à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal; e
- k) representação, junto ao poder competente, sobre a ocorrência de irregularidades ou abusos apurados.

Conforme Silva (2012), fazendo uma releitura com apoio nas funções previstas nos incisos do Art. 71 da Constituição Federal, é possível visualizá-las em: consultiva (I), judicante (II), fiscalizadora (III, IV, V e VI), informativa (VII e XI), sancionatória (VIII), corretiva (IX e X) e opinativa (I). Além da esfera constitucional, outras três funções podem ser identificadas, como: pedagógica, normativa e de ouvidoria.

Os responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos têm a obrigação de encaminhar suas contas ao TCU, que fará o julgamento, anualmente, por meio de tomada ou prestação de contas. A qualquer tempo, esses mesmos responsáveis, caso se omitam do dever de prestar contas, não comprovem uma boa e também regular aplicação de recursos repassados pela União, ocasionem desfalque ou desvio de dinheiros, bens ou valores públicos, bem pratiquem qualquer ato ilegal, ilegítimo ou antieconômico, resultando danos aos cofres da União podem ainda estar sujeitos à tomada de contas especial. (BRASIL, 2011c). Em linhas gerais, a tomada de contas ocorre nas unidades da Administração Direta Federal e a prestação de contas na Administração Indireta Federal. (SILVA, 2012).

O dever de prestar contas está previsto no Art. 70, parágrafo único, da Constituição Federal:

Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária. (BRASIL, 1988)

Dessa forma, Silva (2014) complementa, ao exprimir que todas as entidades que fazem parte da estrutura da Administração Pública, assim como aquelas privadas que recebam recursos públicos, são obrigadas a prestar contas dos recursos recebidos, tais como:

- Administração Direta, composta pelo Poder Executivo, Poder Legislativo e Poder Judiciário;
- Administração Indireta, composta pelas Autarquias, Fundações Públicas, Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista;
- Fundos Especiais de Despesas e;
- Entidades do Terceiro Setor que receberem dinheiro público.

Silva (2014) complementa, dizendo que as tomadas e prestações de contas são analisadas considerando aspectos de legalidade, legitimidade, economicidade, eficiência e eficácia, sendo julgadas em regulares, regulares com ressalvas, irregulares ou iliquidáveis. São julgadas regulares, quando expressam, de forma clara e objetiva, a exatidão de demonstrativos contábeis, nos aspectos de legalidade, legitimidade e economicidade de atos da gestão. As ressalvas são consequências da ocorrência de impropriedades ou falhas de natureza formal, não resultando danos ao Erário.

Já as irregularidades decorrem de vários fatores, como: omissão do dever de prestar contas; prática de ato ilegal, ilegítimo, antieconômico, infração à norma legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, patrimonial, operacional ou orçamentária; ato da gestão antieconômico ou ilegítimo, produzindo dano ao Erário; desfalque ou desvio de dinheiro, bens ou valores públicos; e reincidência no descumprimento de determinações do Tribunal. O julgamento de iliquidável ocorre em caso fortuito ou de força maior, tornando materialmente impossível o julgamento de mérito. (SILVA, 2014).

Vale ressaltar que o Tribunal definirá, em ato normativo, procedimentos de análise técnica simplificada, contendo parecer do controle interno pela regularidade ou regularidade com ressalva, observando critérios de materialidade, relevância e risco (BRASIL, 2011c).

Há que se destacar o fato de que, no julgamento dos processos, são respeitados os direitos de contraditório e ampla defesa dos responsáveis, por meio de diligências, audiência prévia ou citação dos interessados, que, em caso de não atendimento, são considerados revéis e julgados como tais. (SILVA, 2014).

Em caso de irregularidade, conforme Silva (2014), o Tribunal pode ainda aplicar sanções, isoladas ou cumulativas, conforme segue:

- a) recolhimento do débito eventualmente apurado;
- b) multa proporcional ao valor do prejuízo causado ao Erário, considerando como limite máximo o dano ao Erário;
- c) aplicação de multa ao responsável por contas julgadas irregulares por ato irregular, ilegítimo ou antieconômico, bem como não atendimento de diligência ou determinação do Tribunal, obstrução do livre acesso a inspeções ou auditorias e ainda sonegação de processos, documentos ou informações;
- d) afastamento provisório do cargo do dirigente responsável por limitações a inspeções e auditorias enquanto durarem os respectivos trabalhos;
- e) decretação, no momento de qualquer apuração de possível irregularidade, da indisponibilidade dos bens do responsável suficientes para ressarcir o prejuízo causado, por prazo não superior a um ano;
- f) declaração de inabilitação, de cinco a oito anos, para o exercício de cargo em comissão ou função de confiança na esfera da Administração Pública;
- g) declaração de inidoneidade do responsável por fraude em licitação para participar de certames licitatórios, por até cinco anos; e
- h) determinação à Advocacia Geral da União, ou ao dirigente da entidade jurisdicionada, para que adote providências a fim de arrestar os bens de responsáveis julgados em débito.

Tais medidas não excluem a aplicação de sanções penais e de outras penalidades administrativas. Sendo assim, o processo de exame e julgamento de tomadas e prestações de contas anuais é considerado a expressão máxima do poder controlador do Tribunal de Contas da União. (SILVA, 2014).

É importante ressaltar, como bem aponta Silva (2014), que o Tribunal julga em última instância, no âmbito da Administração Pública. Não pode, entretanto, excluir a possibilidade de o recorrente solicitar a apreciação da decisão ao Poder Judiciário. O julgamento tem natureza técnico-administrativa, não produzindo, assim, efeitos de coisa julgada no âmbito judicial. Enfim, a imutabilidade ocorre apenas na órbita do Tribunal, a decisão, portanto, só pode ser alterada pelo Poder Judiciário nos aspectos formais ou de mérito, em caso de manifesta ilegalidade, nas chamadas contas da gestão.

Os julgamentos das contas da gestão focam questões de ordem contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, atendo-se aos aspectos de legalidade,

legitimidade, economicidade, aplicação de subvenções e renúncia de receitas. Desse modo, o Tribunal recebe e disponibiliza em seu portal na *Internet* os relatórios da gestão dos responsáveis pelas unidades da Administração Pública Federal sujeitas à sua jurisdição. Vale ressaltar que o universo de unidades jurisdicionadas ao Tribunal ultrapassa 8.500, aproximadamente, 3.000 órgãos e entidades federais. (SILVA, 2014).

Em relação aos recursos que podem ser impetrados por atos do Tribunal de Contas, têm-se os seguintes: Recurso de Reconsideração; Pedido de Reexame; Embargos de Declaração; Recurso de Revisão e Agravo. É admitida, dentro do prazo previsto no regimento do TCU, além das teses de defesa, a apresentação de documentos novos que sensibilizem o reexame da matéria. O contraditório deve focar os fatos, fundamentos e provas. (SILVA, 2014).

Convém mencionar que o TCU teve suas atribuições bastante ampliadas pela Constituição vigente e pela legislação ordinária posterior, exercendo, ao mesmo tempo, vários papéis, como de fiscal, juiz da gestão governamental e parceiro da sociedade no controle externo da Administração Pública. Mais recentemente, vem aumentando sua atuação pedagógica, mediante a disponibilização de cursos de capacitação para gestores públicos e incrementando as auditorias de natureza operacional, cujo objetivo consiste em examinar a efetividade dos programas governamentais. (BRASIL, 2011c).

O TCU encontra-se inserido no âmbito de preocupação relacionado à temática da Governança Pública, movimento hoje em curso em todo o mundo. Dessa forma, suas ações estão sendo reorientadas e seus trabalhos permitem, não apenas, um conhecimento da melhor situação da governança no setor público federal, como também possibilita maior contribuição na efetiva adoção de boas práticas de governança. A seguir são apontados alguns desses trabalhos. (BRASIL, 2014d).

- a) Gestão de ética na Administração Pública – o interesse pelo tema da governança provavelmente relaciona-se com quatro levantamentos de auditorias operacionais sobre gestão de ética, em 2004, que resultaram em vários acórdãos. O objetivo dos trabalhos foi a avaliação da conveniência e oportunidade desse tipo de fiscalização para auxiliar no combate à fraude e à corrupção.
- b) Avaliação de controles internos em programas públicos – desde o ano 2000, o TCU focou na fiscalização e avaliação de programas de governo, por meio da auditoria operacional como instrumento adequado para esse tipo de fiscalização. Em seguida, em 2005 e 2006, passou a verificar controles internos

por meio de roteiros. Em 2007 e 2008, evoluiu para avaliação de controles internos dos programas de governo. E, posteriormente, em 2009, progrediu para avaliação de controles internos como resposta aos riscos de insucesso de programas públicos.

- c) Governança em Tecnologia da Informação – no início de 2006, o TCU especializou auditores para lidar com a complexidade e criticidade da tecnologia da Administração Pública Federal. Com a fiscalização de TI, derivam outros temas relevantes, como segurança da informação ou as contratações de TI.
- d) Governança regulatória das agências reguladoras federais de infraestrutura – em 2009 e 2010, o TCU realizou auditoria operacional para verificar a governança das agências reguladoras de infraestrutura no Brasil. A governança regulatória trata das regras e práticas do processo regulatório, dos sistemas de interação dos agentes envolvidos, do desenho institucional em que as agências estão inseridas, dos meios e instrumentos utilizados pelos reguladores visando a uma regulação eficiente, transparente e também legítima.
- e) Plano Estratégico 2011 – 2015 – Em 1989 iniciou-se o planejamento institucional do TCU, tornando-se prática formal, em 1999, por meio de portaria da Presidência do TCU. Dentre iniciativas do planejamento em vigor, podem ser citados: focar na avaliação de desempenho da Administração Pública e o objetivo estratégico de contribuir na melhoria da gestão e do desempenho da Administração Pública, acompanhado do índice de governança corporativa dos órgãos da Administração Pública Federal;
- f) Avaliação da Maturidade em Gestão de Riscos da Administração Pública Indireta – no final de 2012 e início de 2013, o TCU fez o levantamento em 65 entidades da Administração Pública Federal indireta brasileira, buscando avaliar a maturidade na gestão de riscos, identificando oportunidades de melhoria e na captação de informações relevantes para o planejamento de futuras ações de controle do TCU. A gestão de riscos é um elemento essencial para a boa governança, ao contribuir na redução das incertezas no alcance dos resultados.
- g) Governança de Pessoal – em 2012 e 2013, o TCU realizou um levantamento buscando conhecer e avaliar a situação de governança e gestão de pessoas, que

foi possível perceber os pontos vulneráveis e oportunidades de melhorias nessa área;

- h) Governança em Segurança Pública – baseando-se na aplicação de questionários, que contou com a participação de 25 das 27 organizações de segurança pública estadual e em grupos focais em Alagoas, Goiás, Pará, Pernambuco, Santa Catarina e São Paulo. Dessa forma, foi possível calcular o Índice de Governança de Segurança Pública das 25 unidades da Federação respondentes. Constatou-se que 80% das organizações de segurança pública estadual analisadas possuem um nível intermediário de governança de segurança pública, enquanto as 20% restantes situam-se no nível inicial.
- i) Referencial básico de governança – em 2013, foi designado um grupo de trabalho para consolidar um referencial básico de governança e gestão, possível de ser aplicado a órgãos e entidades da Administração Pública, consolidar conceitos e nortear a atuação do Tribunal na fiscalização da governança das unidades jurisdicionadas. Em 2014, foi publicada a 2ª versão, que se encontra disponível no *site* do TCU.
- j) Projeto TCU - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE – o TCU convidou a OCDE para realização de um inovador estudo para tratar das boas práticas de governança do setor público, com ênfase nas políticas públicas.

Um dos recentes trabalhos do TCU na Universidade Federal do Ceará, precisamente nos anos de 2013 a 2015, é a aplicação de questionários e de auditorias *in loco*, como foco na governança em diversas áreas, como: de pessoal, controles gerais da tecnologia da informação, gestão de aquisições, qualidade dos serviços ofertados e o grau de maturidade da auditoria interna.

Após a explanação dos diversos papéis desempenhados pelo Controle Externo, realizado com o auxílio do Tribunal de Contas da União, serão explanados as definições, os objetivos e as atividades desempenhadas pela Auditoria Interna, cuja finalidade é reunir valor ao resultado organizacional.

2.4.2 Auditoria Interna

Na perspectiva de Peter e Machado (2014), a auditoria governamental integra um campo de especialização da auditoria, direcionada para a Administração Pública (Direta e

Indireta), composta pela auditoria interna e externa, relacionando-se diretamente com o patrimônio ou o interesse público, expressando duas vertentes:

- a) **Auditoria Tributária-Fiscal:** realizada pelo Governo sobre o patrimônio privado com a finalidade de identificar e corrigir as atitudes contributivas, principalmente nas áreas dos impostos, taxas e contribuições (INSS, FGTS, IR, etc.).
- b) **Auditoria de Gestão Pública:** realizada pelo Estado visando ao controle de sua gestão, observando além dos princípios de auditoria geral àqueles que norteiam a Administração Pública: Moralidade, Publicidade, Impessoalidade, Legalidade e Eficiência. (PETER; MACHADO, 2014, p. 94).

De maneira geral, conforme Silva (2012), a auditoria no setor público federal abrange: as realizadas pelos órgãos que integram os sistemas de controle interno dos três poderes; as executadas pelas unidades de auditoria interna das entidades da Administração Pública federal indireta; e os vários tipos de fiscalizações executados pelo Tribunal de Contas da União.

Consoante o raciocínio de Lins (2011), a auditoria realizada por funcionário da própria empresa é denominada de Auditoria Interna, e, geralmente, envolve: a avaliação de desempenho, controles internos, sistemas informáticos, qualidade de serviços e produtos, identificação de não conformidades, prevenção e/ou detecção de falhas de operação, discrepância nas atividades administrativas, uma contribuição em maior confiabilidade das informações geradas e na garantia de salvaguarda dos ativos da empresa. No setor público, acrescentam-se, ainda, responsabilidades relacionadas ao cumprimento de finalidades regimentais, avaliação de recursos humanos e orçamentários.

Nesse âmbito, a Constituição Federal, no artigo 74, assinala que:

Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

I – avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II – comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III – exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

IV – apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional. (BRASIL, 1988)

Na perspectiva da NBC TI 01 (antiga NBC T12) do Conselho Federal de Contabilidade, a Auditoria Interna abrange os exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações para avaliar: integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos

processos; dos sistemas de informações; controles internos; e gerenciamento de riscos. Desta forma, consiste em assistir a administração da entidade no cumprimento de seus objetivos.

Pelo fato de suas funções se relacionarem com a verificação/avaliação dos setores e processos da organização, não é prudente que a Auditoria Interna esteja subordinada a qualquer diretoria para a qual poderá apresentar relatórios das inconsistências encontradas, o que poderia ocasionar constrangimentos. Por isso, no organograma, deve esse órgão estar subordinado e reportar-se diretamente à Presidência da empresa ou ao Conselho de Administração. (LINS, 2011).

Cabe destacar o fato de que a atividade de Auditoria Interna se estrutura em procedimentos com enfoque técnico, objetivo, sistemático e disciplinado, com a finalidade de ajuntar valor ao resultado da organização. Assim, auxilia no aperfeiçoamento de processos, da gestão e dos controles internos, no momento em que recomenda soluções para as não conformidades apontadas nos relatórios. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2003).

Com efeito, a Auditoria tem como atividades típicas a validação das informações, verificação de obediência às normas e recomendações, bem como avaliação de controles em busca de resultados da gestão. Uma boa atuação desse setor resulta em vários benefícios para a organização, como: identificação de situações onde existe excesso de controle, prevalência de controles inadequados, podendo proporcionar prejuízos à entidade, identificação de melhorias na eficiência e economia das operações, apoio e relacionamento com os órgãos de controle externo. (CASTRO, 2009).

Attie (2011) complementa, exprimindo que a Auditoria Interna tem como objetivo o assessoramento à administração no desempenho de suas funções, por meio das análises, avaliações, recomendações e comentários sobre as atividades auditadas, devendo proceder ao exame e à avaliação da adequação e eficácia do sistema de controle interno, bem como da qualidade do desempenho na realização do trabalho.

Consoante a International Organisation of Supreme Audit Institutions (2004), os auditores internos possuem o papel de analisar e contribuir com a eficácia do sistema de controle interno, mediante suas avaliações e recomendações. Não são, entretanto, responsáveis pela concepção, execução e manutenção do controle interno. Basicamente, a Auditoria Interna ajuda no monitoramento da eficácia dos sistemas de controle interno.

A Auditoria Interna ajuda a organização na consecução de seus objetivos, por meio de uma abordagem sistemática e disciplinada, avaliando e melhorando a eficácia dos processos da gestão de riscos, controle e governança. Para garantir, todavia, que a Auditoria

Interna seja eficaz, a equipe de auditoria precisa ser independente da gestão, trabalhando de forma honesta, imparcial e correta, reportando-se diretamente ao mais alto nível de autoridade dentro da organização. (INTERNATIONAL ORGANISATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS, 2004).

Complementa Silva (2012), dizendo que a Auditoria Interna é importante meio de controle do Estado, que busca melhor alocar seus recursos, corrigir desperdícios, improbidade, negligência e omissão, antecipando-se a tais ocorrências, com o escopo de alcançar os resultados pretendidos sem esquecer os impactos e benefícios sociais advindos.

A peça-chave para a auditoria, conforme Castro (2011), é o controle interno. A auditoria deve fazer a avaliação de mecanismos de controle interno para ter conhecimento do risco que se corre, pois emite opiniões baseadas em testes, na avaliação da gestão ou na certificação do balanço. Ademais, o controle interno é importante, tanto para os gestores quanto os auditores. Afinal, o principal papel de uma auditoria interna é a garantia, aos dirigentes da entidade, de que os controles internos funcionam adequadamente.

Por sua vez, na perspectiva do Institute of Internal Auditors - IIA (2012b), um dos maiores desafios do setor público é a atribuição de um orçamento adequado para a função de auditoria interna. Os desafios monetários relacionam-se com a intensa competição pelos recursos limitados, pressões políticas, demandas dos contribuintes por mais eficiência no governo, menores custos e impostos mais baixos. Vale ressaltar que as pressões políticas também podem surgir, ameaçando a independência e objetividade da função de auditoria interna.

Outro papel das atividades de Auditoria Interna, segundo a International Organisation of Supreme Audit Institutions (2004), é o de contribuir com a eficiência das atividades do auditor externo. Caso o auditor externo possa realmente contar com o trabalho do auditor interno, pode existir uma modificação na natureza, no alcance ou na tempestividade dos procedimentos do auditor externo.

Nesse sentido, os relatórios dos auditores internos podem servir de fonte relevante de informações para os auditores externos, ou seja, os auditores externos checam o programa de auditorias internas anteriores, os papéis de trabalho, os arquivos, avaliando o grau de qualidade e utilidade das informações em relação à área examinada e verificam algumas transações utilizadas pelos auditores internos, buscando provar a precisão e a confiabilidade do trabalho efetuado. Deve-se considerar, também, as condições expressas em relatórios de auditorias internas anteriores com o momento do exame atual. (PETER; MACHADO, 2014).

Há de se destacar, também, conforme Peter e Machado (2014), que se os responsáveis pelo Controle Interno nos diversos níveis ao tomarem conhecimento de irregularidades, tanto do próprio trabalho quanto de denúncias, serão obrigados a comunicar ao órgão de Controle Interno e ao Tribunal de Contas, sob pena de responsabilidade solidária.

Vale ressaltar que nenhum sistema de governança garante total proteção contra falhas da gestão ou de comportamento inadequado ou fraudulento. Pode existir, no entanto, a redução dos riscos, mediante a participação de todos os integrantes da governança, como membros dos órgãos sociais, funcionários, auditores e outras partes interessadas, cientes do papel que é esperado de cada um. (INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS, 2001).

As auditorias internas fazem parte de uma instância de apoio à governança na organização. É responsável por fazer a comunicação entre as partes interessadas internas e externas à administração. Fazem também parte dessa instância: a ouvidoria, o conselho fiscal, as comissões e os comitês. As auditorias internas ainda avaliam e monitoram riscos e controles internos, devendo comunicar à alta administração sobre quaisquer disfunções identificadas. (BRASIL, 2014d).

A atividade de Auditoria Interna auxilia a organização a atingir seus objetivos, contando com a aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada, voltada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controles. Trata-se, portanto, de um departamento, divisão, equipe de consultores ou profissionais outros que prestam serviços independentes com objetivos de avaliação (*assurance*) e consultoria, objetivando reunir valor, bem como melhorias nas operações da organização. (INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS, 2012a).

A Auditoria Interna avalia e propõe recomendações direcionadas para a melhoria do processo de governança no cumprimento dos seguintes objetivos:

- a) promover a ética, bem como os valores apropriados dentro da organização;
- b) assegurar um eficaz gerenciamento de desempenho organizacional e a prestação de contas;
- c) comunicar informações sobre os riscos e os controles às áreas apropriadas da organização e;
- d) coordenar as atividades, bem como a comunicação das informações, entre o conselho, os auditores externos e internos e a administração. (INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS, 2012a)

Diante do exposto até o presente momento, faz-se necessário apresentar, na subseção seguinte, pesquisas anteriores relacionadas ao tema da pesquisa.

2.5 Pesquisas anteriores sobre o tema

No Quadro 3, são expressas pesquisas referentes aos assuntos explanados de governança e controle no setor público, que serão detalhadas nos parágrafos seguintes.

Quadro 3 - Panorama das pesquisas nacionais que tratam sobre a temática de controle aplicado ao setor público

Autor	Título
Lopes <i>et al.</i> (2008)	Requisitos para Aprovação de Prestações de Contas de Municípios: Aplicação de Análise Discriminante (AD) a partir de Julgamentos do Controle Externo.
Graciliano <i>et al.</i> (2010)	<i>Accountability</i> na Administração Pública Federal: Contribuição das Auditorias Operacionais do TCU.
Cavalcante (2011)	Dimensões de governança no Setor Público: Estudo das Controladorias Federal e Estaduais brasileiras.
Queiroz (2011)	Controle interno e controladoria na Administração Pública: estudo nas Universidades Federais Brasileiras.
Ott, Kruger e Kronbauer (2011)	Análise dos fatores explicativos das inconformidades apontadas pelo TCE/RS nas auditorias em Executivos Municipais da região metropolitana de Porto Alegre.
Kronbauer <i>et al.</i> (2011)	Análise de inconsistências apontadas pelo TCE/RS em auditorias municipais: estudo do controle externo da gestão pública.
Hwang e Akdede (2011)	The influence of governance on public sector efficiency: a cross-country analysis.
Pereira e Cordeiro Filho (2012)	Rejeições de prestação de contas de governos municipais: o que está acontecendo?
Linczuk (2012)	Governança aplicada à Administração Pública – a contribuição da auditoria interna para sua efetivação: um estudo em Universidades Públicas Federais.
Cavalcante e De Luca (2013)	Controladoria como instrumento de Governança no Setor Público.
Sales (2014)	Governança no Setor Público segundo a IFAC – estudo nas Universidades Federais Brasileiras

Fonte: Elaboração própria, com base na revisão de literatura, (2015)

O objetivo do estudo de Lopes *et al.* (2008) foi identificar se indicadores produzidos com suporte em métricas contábeis são estatisticamente significativos na previsão do tipo de parecer produzido pelo controle externo de aprovação ou rejeição das contas. Concluíram que existe a possibilidade real de indicadores produzidos com base em métricas contábeis de municípios serem utilizados na previsão do respectivo parecer.

O estudo de Graciliano *et al.* (2010) teve como objetivo evidenciar como as auditorias de natureza operacional do Tribunal de Contas da União têm contribuído no

processo de *accountability* das entidades auditadas. Os resultados encontrados indicaram que o controle externo da Administração Pública pode ultrapassar os meandros da conformidade de procedimentos, contribuindo para a melhoria de desempenho nos órgãos auditados, quando se utiliza de auditorias operacionais.

O objetivo do estudo de Cavalcante (2011) foi analisar as características conceituais e institucionais do ambiente governamental e as práticas das controladorias federal e estaduais do Brasil, à luz das recomendações de órgãos internacionais sobre princípios e práticas de governança e controle. Conclui que os governos estão alinhados aos princípios da transparência e da *accountability*, e que as características institucionais do ambiente governamental e as práticas de atuação dos órgãos de controle atendem, parcialmente, às recomendações de governança pública.

A pesquisa de Queiroz (2011) objetivou o delineamento do perfil das unidades de controle interno ou controladorias nas universidades federais brasileiras, concluindo que a maioria delas não possui unidades de Controle Interno ou Controladoria em sua estrutura e que tal atividade está sendo realizada pelas auditorias internas dessas instituições. Sendo assim, o perfil dessas unidades de controle interno ou Controladoria encontra-se em desacordo em relação aos aspectos considerados na literatura especializada sobre o tema.

A pesquisa de Ott, Kruger e Kronbauer (2011) teve como objetivo a identificação dos fatores que poderiam explicar a ocorrência de variados níveis de inconformidades da gestão apontadas pelo Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul (TCE/RS). A conclusão obtida foi que a Lei de Responsabilidade Fiscal é um fator relevante concernente aos resultados da atuação do controle externo.

O objetivo da pesquisa de Kronbauer *et al.* (2011) foi analisar a natureza dos apontamentos do TCE/RS referente ao exercício de 2004, ante os executivos municipais do Rio Grande do Sul. Os resultados apontaram que, no período analisado, as principais irregularidades encontradas pelo TCE/RS relacionam-se à despesas, administração de pessoal e controles internos.

A pesquisa internacional de Hwang e Akdede (2011) objetivou analisar se a qualidade da governança influencia a eficiência do setor público nas áreas políticas de administração, educação, infraestrutura e estabilidade. Como resultado, decorrem que a qualidade da governança de um país está positiva e significativamente associada à eficiência nas áreas políticas de administração, infraestrutura e estabilidade. Os resultados da regressão, no entanto, sugerem que a qualidade da governança de um país não pode afetar a eficiência no domínio na área política da educação.

O artigo de Pereira e Cordeiro Filho (2012) objetivou proceder a uma investigação das variáveis que explicam a rejeição pelo TCM das prestações de contas dos gestores públicos, das prefeituras do Estado da Bahia. Concluíram na pesquisa que as variáveis “ano eleitoral”, “mudança de gestor” e “resultado orçamentário” contribuem para o aumento da probabilidade de rejeição das contas públicas.

A dissertação de Linczuk (2012) teve como objetivo verificar a existência de influência das auditorias internas na efetivação dos princípios de Governança Pública nas universidades públicas federais. O resultado da pesquisa apontou indício de associação entre a disponibilização de *links* relacionados à Governança Pública e a existência de unidade de controle interno.

A pesquisa de Cavalcante e De Luca (2013) teve como objetivo principal identificar quais informações disponibilizadas pela Controladoria Geral da União (CGU), no seu portal eletrônico, atendem ao tipo e ao conteúdo das recomendações da IFAC referentes ao controle e aos relatórios externos, como dimensões de governança do setor público. Como resultado, ficou comprovado que apenas as informações referentes aos relatórios orçamentários e financeiros atendem ao tipo e ao conteúdo recomendado pela IFAC.

A dissertação de Sales (2014) teve como objetivo investigar o nível de aderência das universidades federais brasileiras às práticas de Governança Pública recomendadas pela IFAC em duas dimensões: “Estrutura e Processos Organizacionais” e “Controle”. O resultado encontrado foi que o nível de aderência das universidades federais brasileiras às práticas de governança pública recomendadas pela IFAC, nas duas dimensões analisadas, é de cerca de 49%.

Inspirado nas pesquisas recentes, o estudo sob relação tem foco na temática “setor público”, alinhado ao estudo de Kronbauer *et al.* (2011). Além de analisar as irregularidades apontadas nos acórdãos de prestações de contas, porém, diferencia-se, ao buscar o exame da influência da adoção de boas práticas de Governança Pública pelas auditorias internas das universidades federais brasileiras sobre a regularidade das prestações de contas dessas instituições.

Tendo em vista os assuntos abordados até então, considera-se relevante adentrar o ambiente da pesquisa - as universidades federais brasileiras, procedendo a um breve histórico, a aspectos relacionado à gestão e da auditoria interna das universidades, sob glosa.

3 GESTÃO E CONTROLE NAS UNIVERSIDADES FEDERAIS BRASILEIRAS

As universidades caracterizam-se pela indissolubilidade do tripé ensino, pesquisa e extensão e atuam nas mais diversas áreas de conhecimento, cuja finalidade é a formação de profissionais com um comprometimento social. (SALES, 2014). Este módulo da investigação aborda várias temáticas ligadas à universidade, como: um breve histórico de sua criação, sua gestão e as unidades de auditoria interna.

3.1 Contextualização do tema

A universidade chegou tardiamente ao Brasil, uma vez que até, o ano de 1900, existiam apenas cerca de 24 escolas de Educação Superior no País e, por volta de 1910, não havia ainda nenhuma universidade. Enquanto isso, as Universidades de Bolonha, Santo Domingo, Córdoba-Argentina, Oxford e Paris já funcionavam aproximadamente entre 200 e 700 anos. (MORHY, 2004).

Assim, Morhy (2004) complementa, ao exprimir que ocorreram várias tentativas de criação de uma universidade no Brasil, por exemplo, a Universidade do Brasil, em 1592; a Universidade do Paraná, em 1912, e a Universidade de Manaus, em 1913, porém não obtiveram êxito, por falta de reconhecimento ou autorização. Em 1920, foi então criada a Universidade do Rio de Janeiro, resultante da fusão da Escola Politécnica com a Faculdade de Medicina e a Faculdade de Direito, até então existentes. Até o início dos anos 1980, as universidades públicas brasileiras cresceram e se transformaram, porém ainda não se libertaram das amarras burocráticas do Estado que ainda hoje obstruem o seu progresso.

Desta forma, Peter (2007) assevera que, em comparação com as universidades europeias, por exemplo, umas contando mais de 700 anos, a universidade brasileira é considerada “jovem”. Atualmente enfrenta uma “crise existencial” na busca tanto de afirmação quanto de um modelo da gestão que lhe proporcione maior flexibilidade administrativa e rigidez no cumprimento das metas, alcançando a finalidade para a qual foi criada.

Cabe destacar o momento de expansão no qual as universidades estão inseridas. Em 2003, com o intuito de expandir as universidades para o interior dos Estados, teve início o Programa de Expansão Fase I, aumentando o número de vagas para docentes e técnicos administrativos com prazo de conclusão no ano de 2010. Posteriormente, no ano de 2007,

iniciou-se o Programa de Apoio a Planos de Reestruturação e Expansão das Universidades Federais (REUNI), com previsão de conclusão em 2012. (BRASIL, 2009c).

O REUNI foi instituído por meio do Decreto nº 6.096, de 24 de abril de 2007, e faz parte das ações do Plano de Desenvolvimento da Educação (PDE) em reconhecimento ao papel estratégico das universidades federais no desenvolvimento econômico e social. (BRASIL, 2010b). A terceira fase da expansão compreende a criação de quatro universidades federais e a abertura de outros 47 campi universitários. Tais ações estavam previstas para encerrar-se em 2014. (BRASIL, 2011b).

A universidade pública possui como principal missão: a geração de conhecimentos científicos e tecnológicos; promoção da cultura; prestação de serviços à comunidade; formação de profissionais qualificados para atender às demandas do mercado de trabalho; e contribuição na visão crítica, ética e política dos alunos para que sejam capazes de compreender e interferir nas mudanças sociais. Tais instituições demandam grande volume de recursos para o desenvolvimento de suas atividades administrativas e acadêmicas, necessitando, assim, de um sistema de controle que possa ser eficiente, eficaz e efetivo (QUEIROZ *et al.*, 2012).

Consoante Marra e Melo (2005), é cobrada das instituições de ensino superior (IES) mais eficiência e qualidade no ensino. Além disso, há a necessidade do desenvolvimento de pesquisa básica, aplicada e tecnológica, buscando a obtenção de conhecimentos científicos que deem respostas aos desafios e problemas sociais, econômicos, políticos e culturais, de maneira concreta e regionalizada. Especialmente as universidades federais são questionadas tanto pela sociedade quanto pelo governo, sobre seus reais objetivos, rigidez na estrutura burocrática, ineficiência no uso de recursos, bem como na pouca pertinência social dos serviços prestados.

3.2 Gestão das universidades federais

As organizações que Weber denomina de burocráticas, conforme Etzioni (1989), estabelecem normas e regulamentos que precisam ser impostos e obedecidos para que a organização funcione com eficiência, utilizando-se de recursos para compensar os que obedecem às regras e, do mesmo modo, punem os que não o fazem. O exercício do poder, entretanto, possui uma grande limitação - manter o dependente alienado no momento em que se conforma. Por outro lado, quando o exercício do poder é considerado legítimo, por meio de

regras inseridas nos valores respeitados pelos subordinados, a submissão será muito mais profunda e eficiente.

Para Nussenzevig (2004), a formação de um país, no século XXI, com autonomia de decisão em seus destinos, necessita de investimentos em recursos humanos, educação, ciência e tecnologia. E a capacidade de formação de um alto nível de graduação, pós-graduação, pesquisa científica e tecnológica está centrada nas universidades públicas.

Em termos de Educação Superior na Constituição Federal (CF), dois artigos merecem destaque, que tratam da questão amplamente discutida da autonomia universitária e do repasse recebido, por essas Instituições do Governo Federal, os quais seguem:

Art. 207 As universidades gozam de autonomia didático-científica, administrativa e de gestão financeira e patrimonial, e obedecerão ao princípio de indissociabilidade entre ensino, pesquisa e extensão.

Art. 212 A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino.
(CF). (BRASIL, 1988)

Na perspectiva de Morhy (2004), entretanto, as leis e regulamentos seguintes à CF associados à relação governo-universidade são, de fato, de tendência anti-autonômica, principalmente nos aspectos administrativos, financeiros e patrimoniais das universidades, dessa forma, limitando-se ao discurso. As razões para isso são bastante complexas, de natureza jurídica, financeira e política. As restrições legais à autonomia favoreceram a criação de fundações de apoio, entidades de Direito civil, atuando em parceria com as universidades públicas, ocasionando a dualidade operacional nos sistemas financeiros, público e privado.

Consequentemente, Amaral (2003) assinala que a dependência de financiamento é responsável por colaborar com as amarras à liberdade acadêmica das instituições. Enfim, para dar conta de suas funções com equilíbrio entre o utilitarismo e a cultura, as instituições precisam ser detentoras de autonomia intelectual, ou seja, do direito de determinar os temas e os conteúdos das pesquisas e do ensino de maneira independente e sem pressão exterior. Para tanto, necessitam dos meios materiais, por via da autonomia financeira.

Nussenzevig (2004) explica que a universidade tem basicamente duas funções principais: atuar na formação de pessoas, por meio da geração de profissionais qualificados, bem como ensejar conhecimentos com o desenvolvimento de pesquisas. As universidades que buscam a consecução de altos padrões de ensino, pesquisa e extensão devem ser regidas pela primazia do mérito e da qualidade acadêmica, submetendo-se, ainda, a uma permanente avaliação externa, mantendo a transparência nas prestações de contas à sociedade.

Nesse sentido, é essencial que exista um corpo técnico-administrativo competente, cuja carreira incentive e remunere à altura o aperfeiçoamento profissional e a eficiência na gestão dos recursos públicos, apenando a burocracia e o desperdício. Uma das maiores contribuições da universidade pública é formar jovens profissionais com altos padrões éticos e acadêmicos, tornando assim um país mais livre, mais educado e mais justo. Como bem destacou o matemático Laurent Schwartz, não há exemplo de país desenvolvido com universidade subdesenvolvida. (NUSSENZVEIG, 2004).

Por sua vez, Díaz *et al.* (2013) expressam em complemento que, ultimamente, a gestão dos serviços públicos em geral, especificamente os universitários, está cada vez mais se submetendo a uma aplicação de recursos mais eficientes e transparentes. Para isto, faz-se necessário o desenvolvimento de novos meios para o processamento e transmissão de informações necessárias aos distintos usuários interessados, como, por exemplo, os gestores, políticos responsáveis pela designação de fundos para seu financiamento, bem como a própria sociedade.

Importante é ressaltar que, no Brasil, a reforma no sistema universitário iniciou-se em 1968, desde a Lei nº 5.540, de 28 de novembro de 1968, e do Decreto-lei nº 464, de 11 de fevereiro de 1969. Desde a vigência da referida lei, se consolidou a reforma abordando as seguintes questões: normas de organização; funcionamento do ensino superior; democratização do acesso; extinção da cátedra vitalícia; autonomia universitária; compromisso social; e o co-governo nos órgãos colegiados. No que tange à organização, alguns princípios foram definidos, tais como: unidade patrimonial de administração; estrutura orgânica baseada em departamentos; unidade nas funções de ensino e pesquisa; vedação a duplicidade de meios para fins idênticos; racionalidade organizacional com plena utilização de recursos humanos; universalidade de campo; e flexibilidade de matérias e critérios. (DÍAZ *et al.*, 2013).

Conforme a previsão da Lei de Diretrizes e Bases da Educação (LDB), de 1996, as universidades mantidas pelo Poder Público estarão amparadas por um estatuto jurídico especial para suprir às peculiaridades de sua estrutura, organização e financiamento pelo Poder Público, bem como planos de carreira e do regime jurídico do seu pessoal. Cabe destacar o fato de que, anualmente, a União assegura em seu Orçamento Geral recursos para manutenção e desenvolvimento das universidades federais. (BRASIL, 1996)

Impõe-se dizer que, além dos recursos públicos orçamentários que as universidades recebem do Ministério da Educação, contam com o apoio de instituições que financiam pesquisas de natureza científica e tecnológica, dentre as quais, destacam-se:

Financiadoras de Estudos e Projetos (FINEP), Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (CNPq), Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES), bem como fundações, instituições nacionais e internacionais. (QUEIROZ, 2011).

As universidades encaminham, anualmente, ao Tribunal de Contas da União o Relatório da Gestão e suas peças complementares, que constituem o processo de contas anual para julgamento do TCU; entretanto, complementa Silva (2014), o Tribunal definirá anualmente, por meio de decisão normativa, as unidades jurisdicionadas cujos responsáveis terão suas contas julgadas. A Instrução Normativa nº 63, de 01 de setembro de 2010, expressa as normas de organização e apresentação do Relatório da Gestão e suas peças complementares. (BRASIL, 2010a)

As instituições públicas de educação superior obedecerão, ainda, ao princípio da gestão democrática, por meio de órgãos colegiados deliberativos, cuja participação será de segmentos da comunidade institucional, local e regional, necessitando da ocupação de 70% dos assentos, por docentes, em cada órgão colegiado e comissão, inclusive, tratando-se de elaboração e modificações estatutárias, regimentais e na escolha dos dirigentes. (BRASIL, 1996).

Salienta-se que as universidades federais possuem estrutura departamentalizada ou colegiada. Em termos gerais, assemelham-se umas às outras em muitos aspectos, entretanto, diferem por serem regidas por meio de seu Estatuto, Regimento Geral, regimentos específicos, aprovados pelo respectivo Conselho Universitário. Essas instituições são vinculadas ao Ministério da Educação (MEC) e regidas nos aspectos administrativos e jurídicos pela legislação federal de ensino superior. (QUEIROZ, 2011).

Morhy (2004) ressalta que a estrutura orgânica e o governo das instituições de educação superior (IES) são variáveis, mas, de uma forma geral, possuem - órgãos colegiados, tais como: Conselho Universitário; Conselho de Ensino, Pesquisa e Extensão; Conselho de Administração; conselhos de institutos, de faculdades, de departamentos, de centros e de núcleos; - corpo e órgãos diretivos/executivos por meio dos seguintes cargos: reitor, vice-reitor, pró-reitores ou deanos, diretores de institutos e faculdades, diretores de órgãos complementares, diretores de centros, chefes de departamentos e núcleos e respectivos órgãos - Reitoria, pró-reitorias ou decanatos, institutos, faculdades, departamentos, centros, núcleos *etc.*

Tomando como exemplo a Universidade de Brasília (UnB), sua Administração baseia-se em três princípios fundamentais, previstos em seu Estatuto: gestão democrática,

descentralização e racionalidade organizacional. A estrutura administrativa é composta pela Reitoria, unidades acadêmicas, centros, conselhos superiores e órgãos complementares. Os conselhos são compostos por membros da Administração, professores, estudantes e técnico-administrativos. São detentores das seguintes competências: coordenar e integrar as atividades dos departamentos, cursos, pesquisa e projetos especiais; estabelecer diretrizes da Universidade e supervisionar a execução das atividades; exercer funções deliberativas, normativas e consultivas; e analisar as propostas e realização dos planos. (UNIVERSIDADE FEDERAL DE BRASÍLIA, 2014a).

Da mesma forma, existe uma diferenciação na estrutura de governança das universidades. No Relatório da gestão da Universidade de Brasília, por exemplo, a estrutura de governança é composta por cinco conselhos superiores, quais sejam: o Conselho Diretor, o Conselho Universitário (CONSUNI), o Conselho Administrativo (CAD), o Conselho de Ensino, Pesquisa e Extensão (CEPE) e o Conselho Comunitário. Outros órgãos que fazem parte da estrutura de governança são a Procuradoria Jurídica (PJU), a Auditoria (AUD) e os colegiados ligados às áreas acadêmicas. (UNIVERSIDADE FEDERAL DE BRASÍLIA, 2014b).

Em termos da gestão contábil das universidades, segundo Díaz *et al* (2013), a pressão por implantação de um modelo de contabilidade, aplicado ao setor público em geral, insere-se na adequação do Brasil às práticas de contabilidade vigentes de acordo com os padrões estabelecidos nas Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público que visam, entre outros, reaver o caráter científico da Contabilidade, enfatizando a entidade pública como objeto de estudo.

Consoante Queiroz (2011), o Governo Federal criou controles ao desenvolver sistemas de tecnologia da informação, buscando ter mais visão e transparência na execução da despesa como uma forma de monitorar as rotinas e decisões pelos gestores da Administração Pública.

Nesse sentido, objetivando ter o domínio de todas as atividades que se relacionam com o ciclo da gestão dos recursos públicos, o Poder Executivo Federal precisou se planejar nos aspectos normativo, administrativo e tecnológico, e, por meio da Lei nº 10.180/2001, utilizando-se de sistemas, organizou as atividades de planejamento e orçamento, de administração financeira, contabilidade e controle interno. (SILVA; PINTO E MOTA, 2009).

Complementam Silva, Pinto e Mota (2009), exprimindo que o Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI) é o sistema informatizado responsável por processar e controlar a execução orçamentária, financeira, patrimonial e contábil da União. Foi

implantado em 1987, tornando-se um importante instrumento de acompanhamento e controle da execução orçamentária, financeira, patrimonial e contábil do Governo Federal.

Ao longo dos anos, para Amaral (2003), as IES se mostram resistentes às pressões externas, bem como às transformações radicais que as façam passar por mudanças bruscas. Nas funções exigidas pela sociedade, todavia, relacionadas às universidades, são alvo de alterações ao longo do tempo e sempre no sentido de expansão. Enfim, as políticas de financiamento implantadas nas IFES, pós-Constituição de 1988, contribuíram para expansão das atividades dessas instituições, redução dos recursos fiscais à disposição delas, levando-as ao mercado a procura de recursos extra-orçamentários, bem como maior exigência por eficiência.

Registre-se, ainda, o fato de que a cobrança por eficiência das instituições, bem como das muitas acusações que lhes são feitas, contribui para a dispersão de suas atividades, não esquecendo dos méritos reconhecidos publicamente quanto à eficácia e qualidade de suas ações. Parece faltar, contudo, a definição de um rumo que provoque mudanças concretas na sociedade, suportando um conjunto de ideias, posições e conhecimento, proporcionando, assim, um País com menor desigualdade social e melhor inserção no panorama internacional. (AMARAL, 2003).

3.3 Auditoria interna das universidades

Além dos órgãos colegiados e diretivos, citados anteriormente, as universidades possuem assessorias especiais ao reitor, quais sejam: procuradorias, unidades de auditoria interna, assuntos internacionais e comunicação, entretanto, em algumas instituições, as atribuições normalmente desempenhadas por pró-reitorias são executadas por assessorias. (PETER, 2007).

O marco de criação das auditorias internas das universidades federais foi o Decreto Federal nº 3.591, de 6 de setembro de 2000, alterado pelo Decreto nº 4.440, de 25 de outubro de 2002, conforme o art. 14, abaixo:

As entidades da Administração Pública Federal indireta deverão organizar a respectiva unidade de auditoria interna, com o suporte necessário de recursos humanos e materiais, com o objetivo de fortalecer a gestão e racionalizar as ações de controle. (BRASIL, 2002)

Por sua vez, algumas universidades federais já possuíam unidade de controle com características e atribuições de Auditoria Interna, anteriormente à imposição do referido

Decreto. Em pesquisa realizada nos *sites* das universidades federais, por exemplo, verificou-se que a unidade de Auditoria Interna da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG) iniciou os seus trabalhos no ano de 1974.

Conforme já comentado, porém, o Decreto nº 3.591/2000 foi o responsável por trazer essa imposição de criar as unidades de auditoria interna nas universidades, até então carentes dessa estrutura. Ademais, o grande objetivo da criação de tal unidade foi o de fortalecimento da gestão e a racionalização das ações de controle. (BRASIL, 2000)

Os trabalhos de auditoria interna na Administração Pública Federal, inserindo nesse âmbito as universidades, são realizados por unidade de auditoria interna ou por auditor interno designado para a função. A Auditoria Interna atua como assessoramento à alta administração da entidade, buscando reunir valor à gestão. A nomeação, designação ou dispensa do titular de unidade de auditoria interna deverá ser submetida pelo dirigente máximo da entidade (reitor) à aprovação do Conselho de Administração ou órgão equivalente, quando for o caso e, posteriormente, à aprovação da Controladoria-Geral da União. (BRASIL, 2014a).

A unidade de auditoria interna das universidades federais sujeita-se a orientação normativa e supervisão técnica do sistema de controle interno do Poder Executivo federal, que apoia os órgãos e unidades que o integram. Tal vinculação técnica objetiva proporcionar qualidade nos trabalhos e efetividade nos resultados da auditoria. A unidade de auditoria interna encaminha anualmente ao órgão ou unidade de controle interno a que estiver jurisdicionada, para fins de integração das ações de controle, seu plano de trabalho para o exercício subsequente. (BRASIL, 2014a).

Convém mencionar que a questão da independência da gestão nas universidades federais é um grande ponto de questionamentos, conforme preceitua o art. 15, §3º e §4º do Decreto nº 3.591/2000, o qual segue:

§ 3º A auditoria interna vincula-se ao conselho de administração ou a órgão de atribuições equivalentes. § 4º Quando a entidade da Administração Pública Federal indireta não contar com conselho de administração ou órgão equivalente, a unidade de auditoria interna será subordinada diretamente ao dirigente máximo da entidade, vedada a delegação a outra autoridade. (BRASIL, 2000a)

Essa vinculação, conforme a Instrução Normativa da Secretaria Federal de Controle - SFC nº 01, de 06 de abril de 2001, objetiva proporcionar à unidade de auditoria interna um posicionamento elevado ao ponto de realizar atividades com maior abrangência e independência. (BRASIL, 2001b)

No recente Acórdão nº 821/2014 – TCU Plenário, que trata de auditorias em sete unidades de auditoria interna das instituições federais do Ministério da Educação, no Rio de Janeiro, apontou que uma instituição é vinculada diretamente ao Conselho Universitário, outra ao Conselho de Curadores e as demais diretamente ao dirigente máximo. (BRASIL, 2014c)

Por fim, o Acórdão nº 821/2014 – TCU Plenário recomenda à Controladoria Geral da União (CGU) que estude o referido assunto, objetivando reestruturar a assessoria de controle interno do Ministério da Educação por meio de subunidade organizacional, assim como ocorreu com o Ministério das Relações Exteriores. (BRASIL, 2014c)

Outra questão importante para o planejamento e execução das atividades do auditor interno é o grau de autonomia e independência concedido pelo gestor, por meio do nível de acesso à informação. No momento em que o auditor interno não possui senha de acesso a qualquer sistema utilizado na universidade, sua autonomia resta comprometida. (LINCZUK, 2012).

Consoante a Instrução Normativa nº 01/2001 da SFC, as atividades específicas das unidades de auditoria interna das entidades da Administração Indireta são as que vem:

- a) acompanhamento do cumprimento das metas do Plano Plurianual no âmbito da entidade, objetivando comprovar a conformidade de sua execução;
- b) assessoramento aos gestores da entidade no acompanhamento de programas do governo, focando na comprovação do nível de execução das metas, no alcance dos objetivos e na adequação do gerenciamento;
- c) verificação da execução do orçamento da entidade, buscando verificar a conformidade da execução com os limites e destinações estabelecidas na legislação pertinente;
- d) verificação do desempenho da gestão da entidade nos aspectos da legalidade e legitimidade dos atos, examinando os resultados quanto à economicidade, eficácia, eficiência da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, de pessoal e de sistemas administrativos operacionais;
- e) orientação subsidiária aos dirigentes da entidade no que tange aos princípios e às normas de controle interno, como também na forma de prestar contas;
- f) exame e emissão de parecer prévio a prestação de contas anual da entidade e de tomadas de contas especiais;
- g) propor mecanismos para o exercício e adequação do controle social no âmbito de sua organização;

- h) acompanhamento da implementação das recomendações expedidas por órgãos/unidades do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e do TCU;
- i) comunicar, no momento oportuno, sob pena de responsabilidade solidária, sobre fatos irregulares, que causaram dano ao Erário, à Secretaria Federal de Controle Interno, após dar conhecimento à direção da entidade esgotadas todas as medidas corretivas, no âmbito administrativo, de ressarcimento à entidade;
- j) elaboração do Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT) do exercício subsequente, como também do Relatório Anual de Atividade da Auditoria Interna (RAINT), a serem encaminhados ao órgão ou unidade de controle interno a que estiver jurisdicionada, para efeito de integração das ações de controle, de acordo com os prazos estabelecidos na Instrução Normativa CGU nº 07/2006 (alterada pela IN CGU nº 09/2007);
- k) verificação da consistência e fidedignidade dos dados e informações que irão compor as contas do Presidente da República no Balanço Geral da União/BGU; e
- l) testar se os atos de aposentadoria, pensão e admissão de pessoal estão consistentes. (BRASIL, 2001b).

Vale ressaltar que a Instrução Normativa SFC nº 1, de 03 de janeiro de 2007, estabelece informações sobre o conteúdo do PAINT e do RAIN. O PAINT é composto das ações e diretrizes propostas para o exercício subsequente. É o instrumento que contempla o planejamento das atividades das unidades de auditoria interna das entidades da Administração Indireta do Poder Executivo Federal, abordando tanto as ações de auditoria como as de desenvolvimento institucional e de capacitação. (BRASIL, 2014a).

Além do PAINT, há também a necessidade de encaminhamento às unidades de controle, no final de janeiro, do RAIN que traz o relato das atividades de auditoria interna, tanto as planejadas no PAINT do exercício anterior quanto das ações críticas ou não planejadas que necessitaram da atuação da unidade de auditoria. (BRASIL, 2014a).

Ante o exposto, a importância da auditoria interna na gestão exige elevado grau de especialização do quadro de auditores, de uma equipe com visão multidisciplinar, com atuação coordenada, cuja finalidade básica é de assessoramento da administração, bem como o exame e avaliação dos seguintes aspectos.

- a) controles adequados e eficientes;
- b) informações e registros íntegros e confiáveis;

- c) estabelecimento e utilização de sistemas íntegros e confiáveis para assegurar a observância das políticas, metas, planos, procedimentos, leis, normas e regulamentos;
- d) eficiência, eficácia e economicidade no desempenho e utilização dos recursos, bem como nos procedimentos e métodos de salvaguardas dos ativos e comprovação de sua existência, como também na exatidão de ativos e passivos;
- e) operações e programas compatíveis com os objetivos, planos e meios de execução estabelecidos; e
- f) mensuração dos problemas e riscos em conjunto com as respectivas opções de solução. (BRASIL, 2014a)

Outrossim, boas práticas sugeridas pelo TCU aos órgãos e entidades da Administração Pública que se aplicam às universidades são as seguintes:

Estabelecer a função de auditoria interna.

Envolve definir o propósito, autoridade e responsabilidade da auditoria interna em estatuto que estabeleça a sua posição dentro da organização, autorize acesso aos recursos organizacionais necessários ao desempenho dos seus trabalhos e defina o escopo de suas atividades. Implica, ainda, a implantação da função de auditoria, resultando na produção de relatórios relevantes destinados às instâncias internas de governança.

Prover condições para que a auditoria interna seja independente e proficiente.

Requer que a auditoria interna se reporte funcionalmente à mais alta instância interna de governança e, administrativamente, à alta administração. Envolve, ainda, definir diretrizes para o tratamento de conflitos de interesse na função de auditoria interna e identificar competências necessárias ao desempenho de suas responsabilidades, provendo condições para que os auditores internos possuam, coletivamente, as competências identificadas.

Assegurar que a auditoria interna adicione valor à organização.

Relaciona-se com definir diretrizes para que a função de auditoria interna contribua para a melhoria dos processos de governança, de gestão e de gerenciamento de riscos e controles, assim como diretrizes para o planejamento dos trabalhos, aprovando plano de auditoria interna, com base nos objetivos e metas vigentes. Pressupõe executar os trabalhos de auditoria interna em conformidade com as diretrizes e os planos definidos e avaliar o desempenho da função de auditoria interna, implementando medidas visando seu aprimoramento sempre que necessário. (BRASIL, 2014d)

Em razão do exposto, percebe-se o momento de expansão da função da Auditoria Interna, que faz a avaliação, não somente, dos processos de controle, como também do processo da gestão de risco e governança da organização. (BRASIL, 2014d). Ante o exposto, se torna oportuno, por conseguinte, fazer a explanação da metodologia da pesquisa, a qual se encontra na seção seguinte.

4 METODOLOGIA

A pesquisa pode ser entendida tanto como produção de conhecimento quanto de aprendizagem, atendendo aos princípios científico e educativo, integrando um processo reconstrutivo de conhecimento. (DEMO, 2000). Nesta seção, é expressa a metodologia da pesquisa, com ênfase na sua caracterização, nos instrumentos utilizados para a coleta de dados e nas etapas percorridas no decorrer do estudo.

4.1 Caracterização da pesquisa

A metodologia é “o conjunto de métodos que serve ao trabalho científico: seja acadêmico, de graduação ou de pós-graduação”. (LEITE, 2004, p. 82). Complementam Diehl e Tatim (2006, p. 47), dizendo que a metodologia pode ser entendida como “o estudo e a avaliação dos diversos métodos, com o propósito de identificar possibilidades e limitações no âmbito de sua aplicação no processo de pesquisa científica”. O método aplicado auxilia na escolha da melhor maneira de abordar um problema, ao integrar conhecimentos dos diversos métodos vigentes nas mais distintas disciplinas científicas.

Nesse sentido, a pesquisa descritiva, segundo Collis e Hussey (2005, p. 24), “descreve o comportamento dos fenômenos, sendo usada para identificar e obter informações sobre as características de um determinado problema ou questão”. A pesquisa exploratória, por sua vez, de acordo com Vergara (2007), é utilizada quando existe pouco conhecimento acumulado e sistematizado para determinado tópico. A pesquisa de cunho exploratório possui natureza de sondagem, não comportando hipóteses que poderão ou não surgir no decorrer da busca.

Este experimento, quanto aos fins, caracteriza-se como descritivo e exploratório, pois objetiva descrever a influência da adoção de boas práticas de Governança Pública pelas auditorias internas das universidades federais brasileiras sobre a regularidade das prestações de contas dessas instituições, temática pouco explorada até o momento.

Quanto aos procedimentos, cabe destacar, conforme Martins e Theóphilo (2009), as pesquisas bibliográficas envolvem o levantamento de referências em meios escritos ou em outros, como livros, periódicos *etc.* Enquanto isto, a pesquisa documental busca material que não foi editado, como, por exemplo, relatórios.

Desse modo, em relação aos procedimentos, o trabalho aqui relatado, utilizou-se de pesquisa bibliográfica e documental, mediante consultas em livros, revistas, artigos,

dissertações, dentre outros. Os documentos pesquisados foram os acórdãos do TCU disponibilizados na *internet*, relacionados às prestações de contas das universidades federais, constituindo fontes secundárias. Foi também utilizado o levantamento para obtenção de dados sobre as auditorias internas das universidades federais.

Nesse sentido, fontes primárias são dados brutos que não passaram por interpretações ou pronunciamentos, por exemplo, memorandos, cartas, entrevistas ou discursos completos. E as fontes secundárias são, na verdade, interpretações de dados primários, como, por exemplo, livros, manuais, artigos de revistas e jornais. (COOPER; SCHINDLER, 2011).

Um dos métodos de coleta de dados é a aplicação de questionários, que trata de obtenção de dados de uma fonte primária. Os questionários, segundo Collis e Hussey (2005), constam de uma lista de questionamentos estruturados, escolhidos após uma série de testes, visando a extrair respostas confiáveis da amostra escolhida. Têm como objetivo identificar o que o grupo escolhido de participantes faz, pensa ou sente.

Já os dados secundários foram obtidos com amparo na análise dos acórdãos das prestações de contas das universidades da amostra selecionada que, em princípio, passaram pela técnica de Análise de Conteúdo. Esclarecem Collis e Hussey (2005) que a Análise de Conteúdo é uma metodologia formal para a análise de dados qualitativos. Conforme Bardin (2011), a Análise de Conteúdo, se concentra em conhecer o que está por trás das palavras sobre as quais se debruça, cujo objetivo é manipular as mensagens (conteúdo e expressão do conteúdo) para, então, fazer a evidenciação dos indicadores que possam inferir sobre outra realidade.

No tocante à natureza das variáveis pesquisadas, configura-se uma abordagem qualitativa dos dados. As informações provenientes tanto do questionário aplicado quanto da Análise de Conteúdo dos acórdãos do TCU, sobretudo de textos, são de natureza qualitativa.

Como leciona Flick (2009), a abordagem qualitativa consiste no reconhecimento e análise de várias perspectivas, por meio de reflexões dos pesquisadores. Percebe-se a pesquisa qualitativa como parte de um processo cuja finalidade é a produção do conhecimento, considerando uma variedade de abordagens e métodos.

Posteriormente, foi utilizada a Estatística Descritiva, por meio do *software Excel®* para a realização da análise dos dados. No tópico seguinte, mostram-se as etapas percorridas no desenvolvimento da pesquisa.

4.2 Etapas da pesquisa

Para sua realização, nove etapas foram percorridas, iniciando-se com a definição do tema, problema e objetivos, e finalizando com a redação do relatório, conforme segue:

- a) definição do tema, problema e objetivos da pesquisa;
- b) revisão da literatura;
- c) definição da metodologia;
- d) identificação do universo e seleção da amostra;
- e) elaboração dos instrumentos de coleta de dados;
- f) pré-teste do questionário;
- g) coleta dos dados;
- h) análise dos resultados; e
- i) redação do relatório final.

Iniciou-se com a definição do tema, qual seja: Auditoria Interna como instrumento de Governança Pública na dimensão controle: estudo das universidades federais brasileiras, baseando-se, dentre outros aspectos, no interesse que se tem sobre o assunto. Em seguida, o problema de pesquisa surgiu, definindo-se os objetivos geral e específicos.

A revisão de literatura, que perfez a segunda etapa, ocorreu por meio de pesquisa bibliográfica, utilizando-se livros, *sites* na *internet*, artigos publicados em revistas e anais de eventos científicos, dissertações, teses *etc.*, direcionada à temática governança, controle, auditoria interna e gestão das universidades federais.

A definição da metodologia, que integra a terceira etapa, considerou os dois aspectos pesquisados, quais sejam, a necessidade de aplicação de questionários às auditorias internas e a definição de categorias para a análise dos acórdãos, com esteio na doutrina de Bardin (2011).

A quarta etapa preocupou-se com a identificação do universo e com o critério de seleção da amostra. O universo da pesquisa está centrado nas 61 universidades que constam na listagem de janeiro da Associação Nacional dos Dirigentes das Instituições Federais de Ensino Superior (2015).

Desde então, optou-se por trabalhar com uma amostra intencional, composta pelas universidades federais cujas unidades de auditorias internas são mais antigas, conseqüentemente, mais consolidadas. Desse modo, decidiu-se por um corte longitudinal, incluindo as auditorias internas criadas até o ano de 2001, precisamente as que existiam até um ano após a imposição feita pelo Decreto 3.591/2000, já comentado.

Para obter a informação sobre a data de criação da unidade de Auditoria Interna, foram utilizadas três formas. Primeiro, questionou-se no fórum do *site* da Associação Nacional dos Servidores Integrantes das Auditorias Internas do Ministério da Educação (FONAI-MEC), que contou com a resposta de dez integrantes de universidades federais, em dezembro de 2013. Segundo, no *site* das próprias universidades federais, foi possível localizar tal informação de 11 universidades, em busca realizada em abril de 2014. Por fim, por meio de questionamento, via *e-mail*, para as universidades, em abril de 2014, obteve-se tal informação de mais sete universidades que responderam ao correio eletrônico.

De posse da informação do ano de criação de 28 auditorias internas das universidades federais, foram selecionadas somente as que foram criadas até o ano de 2001. Desse modo, fizeram parte da amostra intencional as universidades discriminadas no Quadro 4.

Quadro 4 - Relação das universidades federais brasileiras integrantes da amostra da pesquisa

Estado	Instituição	Ano de Criação da Auditoria Interna
Roraima	Universidade Federal de Roraima (UFRR)	2001
Minas Gerais	Universidade Federal de Lavras (UFLA)	1997
	Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG)	1974
	Universidade Federal de São João Del-Rei (UFSJ)	1987
Rio de Janeiro	Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ)	2001
Distrito Federal	Universidade de Brasília (UnB)	1986
Alagoas	Universidade Federal de Alagoas (UFAL)	1984
Paraíba	Universidade Federal da Paraíba (UFPB)	1992
Pernambuco	Universidade Federal de Pernambuco (UFPE)	1995
Rio Grande do Norte	Universidade Federal Rural do Semiárido (UFERSA)	2001
Rio Grande do Sul	Fundação Universidade Federal do Rio Grande (FURG)	1999
	Universidade Federal de Pelotas (UFPel)	1986
	Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS)	1999

Fonte: Dados da Pesquisa (2014)

Em relação à definição do período dos acórdãos a serem analisados, optou-se por pesquisar os cinco últimos acórdãos, de cada universidade, divulgados no *site* do TCU, pois, com um total de 65 acórdãos, seria possível perceber a evolução das inconformidades ao longo dos anos pesquisados.

Vale ressaltar que, anualmente, o Tribunal de Contas da União publica uma decisão normativa informando quais unidades jurisdicionadas terão suas contas julgadas. A última decisão normativa, até o presente momento, foi a de nº 140, de 15 de outubro de 2014.

Dessa forma, os cinco anos de acórdãos pesquisados, de cada universidade, não necessariamente, coincidem, dado que a universidade pode ou não ter sido contemplada para ter as contas julgadas num determinado ano, além do fato de ocorrer uma variação no tempo de julgamento das contas, umas mais rápidas, outras mais demoradas.

Na quinta etapa, foram elaborados os instrumentos de coleta de dados. O primeiro destes, o questionário, baseou-se no *Study 13* da IFAC, no capítulo que trata da dimensão Controle, precisamente no tema da Auditoria Interna. O Quadro 5 foi elaborado para auxiliar na elaboração do questionário, bem como a fim de apoiar na análise dos resultados da pesquisa, conforme discutido no capítulo do referencial teórico.

Quadro 5 - Referência na elaboração do questionário

Dimensão Controle IFAC – Auditoria Interna
a) Padrões aceitáveis devem ser aplicados pela função de auditoria interna, especialmente os relacionados com a independência, competência profissional, âmbito e execução do trabalho.
b) A função de auditoria interna precisa ser objetiva e, na medida do possível, operacionalmente, independente da gestão da organização.
c) A função de auditoria deve ter procedimentos documentados relevantes (por exemplo, uma carta de auditoria e manuais) e outras diretrizes.
d) O gestor público precisa determinar o escopo da auditoria interna. Na compreensão da International Federation of Accountants (2001), para uma função de auditoria interna ser eficaz deve abranger a revisão sistemática, avaliação, bem como relatórios da adequação de sistemas gerenciais, financeiro, operacional, e controle orçamentário e sua eficácia na prática, contendo no mínimo: <ul style="list-style-type: none"> - a relevância das políticas estabelecidas, planos e procedimentos, o grau de conformidade com estes, e seu efeito financeiro; - a adequação da orientação, ou seja, dos controles; - a adequação dos arranjos organizacionais, de pessoal e de supervisão; - uma revisão das operações e programas para verificar se os resultados estão de acordo com o estabelecido nos objetivos, metas e planejamentos; - até que ponto o patrimônio e os interesses são registrados e protegidos contra perdas de todos os tipos decorrentes de perdas, extravagância, administração ineficiente, desvalorização do dinheiro, fraude ou outras causas; - a adequação, confiabilidade e integridade financeira e das informações gerenciais e o significado para identificar, medir, classificar, registrar e agir de acordo com essas informações; - a economia e a eficiência com que são empregados os recursos; - a integridade dos sistemas informatizados, incluindo sistemas em desenvolvimento e; - ação de acompanhamento para sanar as deficiências identificadas anteriormente.

Fonte: Adaptado da International Federation of Accountants (2001)

Concluída esta etapa, deu-se prosseguimento à elaboração das perguntas do questionário, adaptando-as à realidade das universidades, com a finalidade de encontrar informações correlatas com o primeiro objetivo específico da pesquisa.

Cumprir destacar o fato de que o questionário foi adaptado da pesquisa de Queiroz (2011), sobre as atividades e funções das unidades de controle interno ou controladoria nas universidades federais brasileiras, e da pesquisa de Cavalcante (2011) a respeito do nível de alinhamento das características do ambiente governamental, bem como da forma de atuação das controladorias aos princípios e recomendações de boas práticas de Governança Pública, referentes à dimensão controle, já mencionados.

O questionário em pauta foi estruturado em quatro blocos para auxiliar na descrição das características analisadas. Os campos iniciais trataram da identificação do respondente, precisamente, da unidade da Federação, nome da instituição e as denominações do órgão de auditoria, do cargo do dirigente, bem como do cargo ou função do respondente. Os blocos I e II tiveram como finalidade estruturar o perfil do respondente, questionando sobre a faixa etária, o sexo, a área de formação, ou seja, a escolaridade e a formação superior.

Os blocos III e IV objetivaram a obtenção de informações referentes ao perfil da unidade de auditoria interna, bem como sua governança, abordando questionamentos sobre: a vinculação/subordinação da unidade de auditoria interna, composição do quadro de pessoal e dos cargos dos servidores lotados naquela unidade. Em seguida, encontram-se, dentre as questões, perguntas sobre: capacitação profissional, da política de desenvolvimento de competências, dos procedimentos relevantes documentados, se a unidade de auditoria está prevista no estatuto/regulamento da instituição, se possui manual de procedimentos e, por fim, o que foi contemplado no conteúdo dos relatórios produzidos em 2014.

O segundo instrumento foi o quadro desenvolvido para análise dos acórdãos do TCU, utilizando-se a técnica de Análise de Conteúdo. As inconformidades identificadas foram organizadas em categorias, e, posteriormente, foram quantificadas com a finalidade de alcançar os dois últimos objetivos da pesquisa.

A categorização consiste em classificar os elementos de um conjunto por diferenciação, para, sequencialmente, reagrupá-los, conforme o gênero (analogia) e mediante critérios previamente definidos. As categorias são, portanto, rubricas ou classes que reúnem um grupo de elementos sob um título genérico, com as características comuns destes elementos. A princípio, têm como objetivo fornecer, por condensação, uma representação simplificada dos dados brutos. (BARDIN, 2011).

Ensina Bardin (2011) que um conjunto de boas categorias deve privilegiar as seguintes características: exclusão mútua; homogeneidade; pertinência; objetividade e fidelidade; e produtividade. A exclusão mútua consiste em cada elemento não poder existir em mais de uma divisão. A homogeneidade é a capacidade de um único princípio de

classificação governar a sua organização. A pertinência ocorre quando a categoria é adequada ao material de análise. A objetividade e a fidelidade evitam distorções, se a escolha e a definição das categorias forem bem estabelecidas. Por fim, a produtividade acontece quando um conjunto de categorias fornece um resultado fértil, em termos de inferências, hipóteses novas e dados exatos.

As categorias do Quadro 6 foram definidas após a primeira análise de todos os 65 acórdãos da amostra da pesquisa, com origem nas constantes inconformidades dos acórdãos pesquisados. As descrições das categorias, ou, melhor explanando, o que está contemplado em cada uma delas, baseou-se nas palavras-chave do texto das determinações, recomendações, alertas e orientações do Tribunal de Contas da União.

Quadro 6 - Categorias definidas e respectivas descrições

(Continua)

<p>1. Administração de Pessoal</p>
<p>Diárias; Auxílio-Alimentação; Remuneração; Gratificação; Cargos vagos; Vantagem; Valores pagos indevidamente; recalculer e corrigir no SIAPE valores pagos; Horas extras e planos econômicos incorporados judicialmente; Gratificação natalina; Regime de dedicação exclusiva; Falta de ressarcimento ao erário; Encargos de Cursos ou Concursos; Adicional de periculosidade; Adicional de Tempo de Serviço; Gratificação Temporária do Magistério Superior, inclusive 13º salário; Atualizações indevidas de valores; Contratação de professores substitutos; Substituição de terceirizados; Adicional de insalubridade; Necessidades de pessoal; Permanência de servidores em atividade após atingirem a idade de 70 anos; Declaração de bens e rendas; Acumulação de cargos; Abandono de cargo; Concessão de progressão e incentivo por titulação; Auxílio-transporte; Folha de pagamento; Pagamento de quintos em montante superior; Reposição de valores creditados indevidamente; Auxílio-funeral; Desvio de função; Cessão de servidores; Inobservância de prazos; Cargo de Direção; Jornadas de trabalho; Movimentos paredistas; Função comissionada; Programa de Desligamento Voluntário – PDV; Gestão de pessoas; Regularizar dados cadastrais no SIAPE; Processos de Sindicância; Redução de carga horária; Anuênio e aposentadoria; Participação na gerência ou na administração de sociedade privada; Ausência de alimentação do Sisac; Exames médicos; Processos de admissão e concessões de aposentadoria e pensão; Processos administrativos disciplinares;</p>
<p>2. Atendimento ao órgão de controle externo (TCU)</p>
<p>Implementar medidas determinadas pelo TCU; Concluir todos os processos administrativos em curso sob pena de multa; Autorizar a cobrança judicial de dívida; A falta de saneamento e reiteração das irregularidades consignadas no relatório de auditoria serão objeto de análise do controle externo, podendo acarretar a aplicação de sanções, bem como o julgamento pela irregularidade das contas; Regularizar os achados de auditoria; Encaminhar relatório conclusivo a este Tribunal; Verificar desfecho de Processo Administrativo Disciplinar; “Nenhum processo, documento ou informação poderá ser sonegado ao Tribunal em suas inspeções ou auditorias, sob qualquer pretexto”; Conceder prazo adicional para cumprimento à determinação; Autuar processo de monitoramento; Informar acerca das medidas tomadas com relação às irregularidades apontadas; Fixar prazo para que os responsáveis comprovem o recolhimento das quantias aos cofres da Universidade, atualizadas monetariamente; Comprovante de recolhimento de valores; Resultados da apuração da tomada de contas especial; Proceda à apuração da responsabilidade; Apresente o parecer da universidade com relação a prestação de contas de Convênio;</p>
<p>3. Atendimento ao órgão de controle interno (CGU)</p>
<p>Cumprimento das recomendações do próprio controle interno; Informar andamento de questões de embargo de declaração; Atender prontamente as requisições de auditoria do órgão de controle interno; Não atendimento às solicitações do Controle Interno; Adotar medidas com vistas a efetivar as recomendações efetuadas pela CGU; Verificar a adoção de medidas administrativas necessárias à correção das irregularidades do Relatório de Auditoria; Morosidade na apuração de irregularidades; Quando da adoção da recomendação pela CGU, assegurar o contraditório e ampla defesa;</p>

Quadro 6 - Categorias definidas e respectivas descrições

(Continuação)

4. Auditoria Interna
Constar todas as informações requeridas no RAINT e no PAINTE; Abster-se de demandar pareceres opinativos ou instrutivos de sua unidade de auditoria interna e que caracterizem sua atuação em processos de trabalho objeto de atividade posterior de auditoria; Providenciar os meios necessários para que sua Unidade de Auditoria Interna possa executar adequadamente as atribuições a ela delegadas;
5. Contabilidade
Normas orçamentárias; Empenho; Situação patrimonial no SIAFI; Contabilização de recursos no SIAFI e na Conta única; Regularização de saldos contábeis; Restos a Pagar; Conta Única; Averbamento de imóveis; Inventário anual de bens móveis; Documento fiscal; Conta contábil de receitas; Gestão patrimonial; Movimentação financeira; Processos de pagamentos; Bens móveis; Segregação de função; Obter dotação específica de recursos; Almojarifado; Divergência entre o valor dos bens móveis da instituição e o lançado na contabilidade; Ausência de cadastramento, no SPIUnet; Despesas de exercícios anteriores;
6. Contrato
Processos de pagamentos de contratos; Renovação de contrato; falta de registro de contratos celebrados no SIASG; Manutenção de contratos; Termo aditivo; Improriedades na execução contratual; Concessão de repactuação de Contrato; Incluir em seus instrumentos contratuais, cláusulas necessárias da Lei 8.666/1993; Não-indicação de representante da Administração para acompanhar a execução dos contratos; Alterações informais nos objetos dos contratos; Ausência de projeto básico referente a Contrato; Improriedades na contratação de serviços;
7. Convênios e Congêneres
Prestação de contas; Formalização de processos de convênios e planos de trabalho; Celebração de convênios; Fiscalização de convênios; Recursos de Convênio; Improriedades na execução de Convênio; Plano de trabalho;
8. Financeiro
Consultar o SICAF antes de realizar pagamentos; Retenção de impostos; Abster-se de efetuar pagamentos antes da contraprestação dos serviços; Pagamento antecipado; Regularizar o ajuste da cessão de espaço físico; Suprimento de fundos; Internalização de recursos no Orçamento da Instituição; Arrecadação de receitas; Discrepância entre o montante de despesas executadas e a correspondente execução física; Realização de despesas; Plano de recuperação de créditos decorrentes da inadimplência de permissionários; Pagamento por serviços com documento inidôneo; Ressarcimentos de valores devidos pelos órgãos cessionários; Improriedades na aplicação de recursos; Aquisição de gêneros por preços superiores aos de mercado; Recursos do Reuni; Economia e eficiência do uso de energia elétrica;
9. Fundações de Apoio
Repasse inapropriado de recursos à Fundação; Objetos não podem ser enquadrados como projetos de ensino, pesquisa, extensão ou desenvolvimento institucional, científico e tecnológico; Realização dos recolhimentos tributários e previdenciários; Transferência dos bens ao patrimônio da Universidade; Suspender o pagamento de bolsas pela Fundação; Reembolso de valores do condomínio pagos pela Universidade, que seriam de responsabilidade daquela Fundação; Pendências nos convênios firmados entre a Universidade e as fundações de apoio; Critérios de credenciamento; Interpretação por demais extensiva conferida ao termo “desenvolvimento institucional”; Execução indireta de despesas da Universidade pela Fundação; Deficiências no Controle Interno da Fundação de Apoio; Improriedades na execução de Contrato celebrado com a Fundação de Apoio; Faça constar, nos Termos de contratos e convênios celebrados com suas fundações de apoio, o objeto da avença de forma suficientemente clara;
10. Licitação
Formalização de termos aditivos; Fracionamento de despesa; Comprovação da regularidade de licitantes e contratados; Dispensas de licitação; Pesquisa de preços de mercado; Limites de valores para cada modalidade de licitação; Formalização de processos de licitação; Inexigibilidade de licitação; Condição restritiva à participação de possíveis interessados; Descumprindo de jurisprudência firmada do TCU; Prorrogação de contratos com prestadores de serviços; Modalidade convite; Ausência de planejamento de licitações; Atestado de idoneidade financeira; Capacidade técnico-operacional dos licitantes; Pregão presencial; Cotação de preços; Servidores pertencentes ao quadro social de empresa contratada. Realização de despesas sem processo licitatório; Serviços de natureza continuada; Modalidade licitatória de concurso; Editais de licitação; Observe a Lei n.º 8.666/93, designando formalmente um fiscal para acompanhamento de seus contratos ou convênios; Ausência de justificativa de preços; Impor penalidades a licitantes e contratantes inadimplentes;

Quadro 6 - Categorias definidas e respectivas descrições

(Conclusão)

11. Planejamento
Cumprimento de metas estipuladas para as suas ações e seus programas finalísticos e da área meio; falta de planejamento compartilhado das aquisições ou contratação de serviços;
12. Relatório de Gestão e Processo de Contas
Elaboração do processo de contas anual; Rol de responsáveis; Divulgação dos Acórdãos do TCU; Inclusão de dirigente como responsável por ressalva em seu relatório de auditoria; Inclusão de novas informações no Relatório de Gestão; Evitar reincidência de impropriedades constatadas no Relatório de Gestão; Formalização incompleta do Relatório de Gestão;
13. Tecnologia da Informação
Política de Segurança da Informação;

Fonte: Dados da pesquisa (2015)

Cabe ressaltar que o julgamento das contas, bem como informações dos acórdãos, a título de ciência, como, por exemplo, arquivar o presente processo, informar nas próximas contas o cumprimento de determinações, não foram categorizadas.

Na sexta etapa, foi realizado um pré-teste do questionário, no dia 05/02/2015, na Auditoria Interna da Universidade Federal do Ceará, uma vez que se trabalha na respectiva unidade de Auditoria, possuindo um acesso mais célere à auditora-chefe. O pré-teste objetivou verificar se as perguntas eram claras e se haveria dúvidas em seu preenchimento.

Após a aplicação do pré-teste, o questionário foi encaminhado, por *e-mail*, acompanhado de uma carta de apresentação da professora orientadora, para as 13 universidades federais que compõem a amostra da pesquisa.

Em relação à coleta de dados do questionário, a que se deu prosseguimento a sétima etapa, foi desenvolvido com o auxílio da ferramenta *google.docs*. Ocorreu no período de 09/02/2015 a 30/03/2015. Houve ainda a necessidade de entrar em contato telefônico com algumas auditorias internas, para reforçar o pedido de resposta do questionário. Apenas a Universidade Federal de Alagoas respondeu ao questionário pessoalmente, aproveitando a visita de um técnico de trabalho àquela Instituição.

A coleta de dados dos acórdãos ocorreu, durante o mês de janeiro de 2015, no *site* do Tribunal de Contas da União, conforme corte temporal e amostra selecionada.

Na oitava etapa, os questionários foram analisados e tabulados com o auxílio da ferramenta *google.docs*, que ajudou na elaboração de gráficos, utilizando-se também o *software* Excel® na organização dos resultados.

Em relação à análise dos resultados dos Acórdãos do TCU, com as respectivas categorizações definidas, as inconformidades encontradas foram separadas em categorias, conforme procedimento adotado no estudo de Kronbauer *et al.* (2011). Em seguida, as

inconformidades foram quantificadas por meio da Estatística Descritiva, com a utilização do *software Excel®*.

Desse modo, possibilitou-se identificar a quantidade de irregularidades apontadas nos acórdãos do TCU de cada universidade, por ano pesquisado, o total no período dos cinco anos analisados, o percentual que representa cada categoria em relação ao número total de inconformidades encontradas e a respectiva evolução das quantidades identificadas ao longo do tempo.

Por sua vez, esclarece Stevenson (2001), a Estatística Descritiva é um ramo da Estatística que se utiliza de números para descrever os fatos cuja finalidade é tornar as informações menos complexas, mais fáceis de entender, bem como relatá-las e discuti-las.

Para identificar os resultados da pesquisa, em relação ao questionário, na pergunta 1 do bloco III e no bloco IV em sua totalidade foi dada uma pontuação. O valor 0 (zero) evidencia o não cumprimento do item por parte da auditoria interna e o valor 1 (um) evidencia o cumprimento. A pontuação máxima de aderência às normas supracitadas da IFAC, para cada auditoria pesquisada, totaliza 15 itens, significando uma aderência total.

Para constituir um ranque, tanto da aderência por item pesquisado (a), quanto da aderência da auditoria interna às recomendações da IFAC (b), foram criados dois índices, dividindo-se da seguinte forma:

$$a) \text{ Aderência por item} = \frac{\text{Quantidade total de atendimento ao item}}{\text{Total de universidades da amostra}} \quad (13)$$

$$b) \text{ Aderência da auditoria} = \frac{\text{Quantidade total de itens atendidos pela auditoria}}{\text{Quantidade total de itens pesquisados}} \quad (15)$$

Para finalizar os resultados da pesquisa, confrontaram-se os resultados obtidos por meio do primeiro instrumento com o segundo quadro de análise dos dados, para somente então identificar a influência da adoção de boas práticas de governança pública pelas auditorias internas das universidades federais brasileiras sobre a regularidade das prestações de contas dessas instituições.

A última etapa foi, então, a redação do relatório final, exprimindo os resultados encontrados por objetivos e comparando com os resultados de pesquisas anteriores da temática. São mostrados, a seguir, os principais resultados da pesquisa.

5 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Este segmento da dissertação cuida de análise e interpretação dos dados, por meio dos dois instrumentos de coleta de dados - questionários e acórdãos. Primeiramente será mostrado o perfil das unidades de auditoria interna pesquisadas e do respondente dos questionários, em seguida, os resultados encontrados dos questionários e, por fim, será explanada a segunda parte da pesquisa referente aos acórdãos.

5.1 Perfil dos respondentes do questionário das auditorias internas pesquisadas

Foram enviados questionários a 13 universidades federais brasileiras, as quais compõem a amostra da pesquisa, sendo todos respondidos, no período de 09/02/2015 a 30/03/2015, representando 100% da amostra. Para evidenciar a distribuição geográfica da amostra adotada na pesquisa, eis a Tabela 1.

Tabela 1 - Percentual de resposta, conforme a região

Região	Frequência
Norte	1
Nordeste	4
Centro-Oeste	1
Sudeste	4
Sul	3
Total	13

Fonte: Dados da Pesquisa (2015)

Portanto, conforme a Tabela 1, as regiões Nordeste e Sudeste são as mais representativas na pesquisa, cada uma com quatro respondentes, seguida da região Sul com três, e das regiões Centro-Oeste e Norte, cada qual com um.

O primeiro bloco do questionário tratou da identificação da unidade de auditoria, seguida do perfil do respondente e respectiva área de formação, expressa no bloco II. A Tabela 2 demonstra as nomenclaturas utilizadas para denominar a unidade de Auditoria Interna.

Tabela 2 - Denominação do órgão de Auditoria

Denominação	Frequência
Auditoria Interna	9
Auditoria Geral	2
Unidade de Auditoria Interna	1
Coordenação de Controle Interno	1
Total	13

Fonte: Dados da Pesquisa (2015)

Percebe-se que, em sua maior parte, as auditorias das universidades federais pesquisadas são denominadas de Auditoria Interna (nove), seguidas da nomenclatura Auditoria Geral (dois) e, por fim, as denominações Unidade de Auditoria Interna (um) e Coordenação de Controle Interno (um). Identificaram-se cinco denominações para o cargo dirigente da Auditoria Interna: auditor, auditor geral, auditor interno, coordenador e chefe da auditoria interna.

Quanto aos cargos dos respondentes, identificou-se o fato de que os questionários foram respondidos por: auditores chefes, auditores internos, mais precisamente, ocupantes de algum cargo de direção, denominados de CD-3 ou CD-4, bem como auditor-contábil.

Em relação à faixa etária dos respondentes, eis a Tabela 3.

Tabela 3 - Faixa etária dos respondentes

Faixa Etária	Frequência
Até 30 anos	1
De 31 a 40 anos	3
De 41 a 50 anos	3
De 51 a 60 anos	4
Acima de 61 anos	2
Total	13

Fonte: Dados da Pesquisa (2015)

Conforme se observa na Tabela 3, a maioria dos respondentes possui de 51 a 60 anos (quatro), em seguida, estão empatadas as faixas etárias de 31 a 40 anos e 41 a 50 anos, com três respondentes, cada e duas pessoas estão na faixa acima de 61 anos, por fim a faixa até 30 anos, que corresponde a apenas um.

Os resultados da Tabela 3 se assemelham aos do estudo de Queiroz (2011) que analisou as atividades e funções das unidades de controle interno ou Controladoria nas universidades federais brasileiras, bem como o perfil predominante destas unidades, no qual identificou que a faixa etária com maior número de dirigentes nas unidades de controle

interno encontra-se de 51 a 60 anos, com 33%, seguida do intervalo etário de 41 a 60 anos, com 28%, demonstrando serem profissionais experientes.

No que tange ao sexo dos respondentes, pode-se observar a Tabela 4.

Tabela 4 - Sexo dos respondentes

Sexo dos respondentes	Frequência
Feminino	5
Masculino	8
Total	13

Fonte: Dados da Pesquisa (2015)

A maioria dos auditores que responderam a pesquisa é do sexo masculino (oito) e o sexo feminino registra cinco respondentes, conforme a Tabela 4, que demonstra uma prevalência do número de homens em relação ao total de mulheres em posições de decisão, das unidades de auditoria interna pesquisadas.

A Tabela 5, por sua vez, exprime o grau de escolaridade dos respondentes do questionário.

Tabela 5 - Escolaridade dos respondentes

Escolaridade	Frequência
Especialização	9
Mestrado	4
Total	13

Fonte: Dados da Pesquisa (2015)

A maioria dos respondentes possui titulação de especialização (nove), seguida da titulação de mestrado (quatro), de acordo com a Tabela 5. Vale ressaltar que três respondentes estão com pós-graduação em andamento, dois cursando especialização e outro desenvolvendo programa de mestrado.

No que tange à formação superior dos respondentes da pesquisa, cumpre observar a Tabela 6.

Tabela 6 - Formação superior dos respondentes

Formação superior	Frequência
Administração	3
Direito	1
Contabilidade	5
Economia	3
Outro	1
Total	13

Fonte: Dados da Pesquisa (2015)

A maioria dos respondentes possui formação superior em Contabilidade (cinco), estão empatadas as formações em Economia (três) e Administração (três), seguidas da formação em Direito (um). A outra formação encontrada é de um respondente e chefe de Auditoria com formação em Odontologia (um), de acordo com a Tabela 6.

Em relação ao quantitativo de pessoal das auditorias internas pesquisadas, pode-se visualizar a Tabela 7.

Tabela 7 - Composição do quadro de pessoal

Quadro de pessoal	Frequência
De 2 a 4 pessoas	6
De 5 a 7 pessoas	4
De 8 a 9 pessoas	3
Total	13

Fonte: Dados da Pesquisa (2015)

A maior parte das auditorias pesquisadas (seis) possui de duas a quatro pessoas com cargos efetivos, o que indica uma equipe com um número bastante reduzido. Em seguida, em quatro auditorias pesquisadas, tem-se um número de servidor efetivo de cinco a sete pessoas, e em três auditorias da amostra, com oito a nove pessoas, que representam auditorias com equipes maiores, conforme é possível perceber na Tabela 7. Além do pessoal efetivo, colaboram nas unidades de Auditoria pesquisadas, aproximadamente 7 pessoas com cargos em comissão, a saber, um terceirizado e oito estagiários.

No que tange aos cargos de servidores lotados na Auditoria, estão representados na Tabela 8:

Tabela 8 - Cargos dos servidores lotados nas auditorias

Cargos	Frequência
Auditor	26
Contador	19
Administrador	4
Assistente Administrativo	15
Outros	7
Total	71

Fonte: Dados da Pesquisa (2015)

O cargo com maior número de servidores é o de auditor (26), seguido pelo de contador (19), ambos cargos de nível superior. Um cargo também de destaque é o de assistente administrativo (15), cuja escolaridade exigida é apenas de nível médio. Há ainda o cargo de administrador (quatro). Os outros cargos encontrados no resultado da pesquisa (sete)

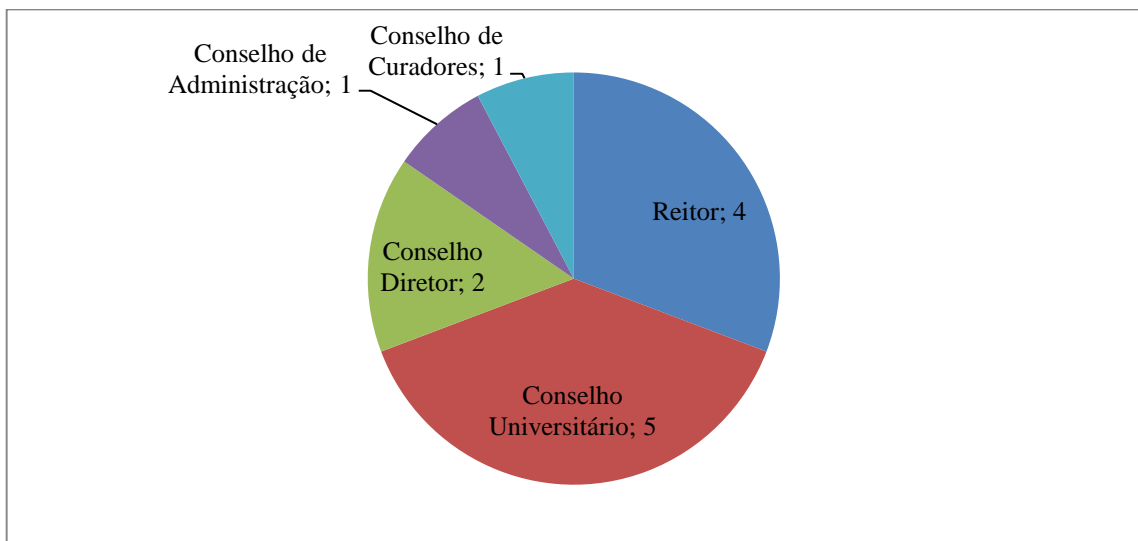
foram de: secretário executivo (um), auxiliar administrativo (um), técnico em contabilidade (um), vigilante (um), advogado (um), odontólogo (um) e economista (um), conforme a Tabela 8.

Após conhecido o perfil das unidades de auditoria interna das universidades federais pesquisadas, bem como dos respondentes do questionário, inicia-se, na subseção seguinte, a temática da Governança Pública da auditoria interna, com a finalidade de responder o primeiro objetivo específico.

5.2 Aderência da auditoria interna às recomendações sobre governança pública à luz do *Study 13* da IFAC

Os blocos III e IV do questionário tratam do perfil e da governança da Auditoria Interna, segundo as recomendações do *Study 13* da IFAC. O Gráfico 1 trata, em termos hierárquicos, sobre a quem a Auditoria Interna é vinculada/subordinada.

Gráfico 1 - Vinculação/subordinação da Auditoria



Fonte: Dados da pesquisa (2015)

Em sua maioria, as auditorias internas pesquisadas são vinculadas/subordinadas, conforme o Gráfico 1, ao Conselho Universitário (5), ao reitor da universidade (4), ao Conselho Diretor (2), ao Conselho de Administração (1) e ao Conselho de Curadores (1).

A unidade de auditoria interna precisa ser independente da gestão para realizar suas atividades com maior independência e abrangência. Das 13 universidades pesquisadas, a maioria delas (nove) é subordinada a colegiados, quais sejam, Conselho Universitário,

Conselho Diretor, Conselho de Administração e do Conselho de Curadores, e quatro são vinculadas ao reitor, dirigente máximo das universidades, configurando-se assim uma boa prática.

Em relação ao questionamento sobre a política de desenvolvimento de competências para os servidores lotados nas auditorias internas pesquisadas, sete não possuem uma política de desenvolvimento de competências e seis possuem. Em relação à periodicidade das auditorias que informaram praticar essa política, quatro responderam que ocorre anualmente, uma semestralmente e uma informou não haver um período estabelecido.

Uma política de desenvolvimento de competências estabelecida só tende a contribuir com um nível mais elevado na qualidade dos trabalhos, no âmbito da auditoria. Vale ressaltar que é um setor multidisciplinar, necessitando, portanto, de profissionais de áreas diversas de atuação, como, por exemplo, administrador, contador, advogado, engenheiro e economista, atualizados ante as constantes mudanças de legislação, bem como de processos.

Sobre a previsão da unidade de Auditoria Interna no Regulamento/Estatuto da Instituição, a maioria das auditorias pesquisadas (11) está prevista no Regulamento/Estatuto da Instituição, apenas duas não contam com tal previsão. Os regulamentos e estatutos objetivam disciplinar, de maneira geral, as definições básicas organizacionais. É importante para as auditorias internas essa previsão como parte de um padrão aceitável, em termos estruturais, conforme preceitua o estudo 13 da IFAC.

Em relação ao questionamento acerca de a Auditoria Interna usar manuais de procedimentos, a maioria das pesquisadas respondeu que não possuem (dez), e apenas (três) informaram ter manuais de procedimentos. Em relação ao grau de utilização do manual de procedimentos, as três unidades de auditorias que o possuem responderam, quanto à incidência/intensidade de utilização de suas normas escritas: muito utilizado (uma), razoavelmente utilizado (uma) e está no Conselho Universitário para aprovação (uma).

Procedimentos relevantes documentados, como, por exemplo, manuais de procedimentos e diretrizes a serem seguidas, são fundamentais para o bom funcionamento da auditoria interna, auxiliando, inclusive, na uniformização dos trabalhos por parte de toda a equipe e de direcionamento dos trabalhos a serem executados.

No que tange à quantidade de auditorias internas que atendem ao item pesquisado sobre o conteúdo que constou nos relatórios produzidos, em 2014, observa-se o resultado no Gráfico 2.

Gráfico 2 - Quantidade de auditorias internas que atendem ao item pesquisado sobre os relatórios produzidos pela Auditoria, em 2014.



Fonte: Dados da pesquisa (2015)

Percebe-se, pelo gráfico 2, mais ocorrência nos relatórios de auditoria, dos seguintes itens pesquisados: “a economia no uso dos recursos”, “a adequação da estrutura e a eficácia de gestão dos controles internos”, acompanhamento/monitoramento das deficiências encontradas em auditorias anteriores, visando saná-las”, “a eficiência no uso dos recursos”, “a análise do desempenho da gestão da entidade, visando comprovar a legalidade e a legitimidade dos atos de pessoal”.

Maior dificuldade de atendimento pode ser visualizada, conforme o gráfico 2, nos respectivos itens: “a confiabilidade das informações gerenciais e financeiras disponíveis”, “a relevância das políticas, dos planos e dos procedimentos adotados pelos setores auditados e seus efeitos financeiros”, “a extensão da salvaguarda dos ativos quanto a desperdícios, ineficiência administrativa, fraudes *etc*”, “integridade das informações gerenciais e financeiras disponíveis”, “a revisão dos programas de auditoria para aferir se os resultados são consistentes com os objetivos estabelecidos” e “a integridade dos sistemas informatizados”.

Ressalte-se o fato de que nenhum desses itens está em todas, das 13 auditorias pesquisadas, bem como nenhum item deixou de ser privilegiado, sendo que a IFAC considera que os relatórios de auditoria produzidos sobre a adequação dos sistemas gerenciais, financeiro, operacional e orçamentário devem cobrir no mínimo, esses aspectos pesquisados.

Na Tabela 9 relata-se a aderência dos 15 itens analisados, baseados na dimensão controle do *Study 13* da IFAC, especificamente voltados para Auditoria Interna. O resultado está disposto em ordem decrescente de cumprimento pelas universidades pesquisadas.

Tabela 9 - Aderência dos itens pesquisados às recomendações de governança do *Study 13* – IFAC, em ordem decrescente.

Itens pesquisados	Índice de Aderência do item pesquisado
1- Previsão da unidade de Auditoria no regulamento/estatuto da Instituição.	0,85
2- Vinculação/Subordinação da Auditoria Interna a algum Conselho deliberativo da Universidade, na medida do possível, operacionalmente, independente da gestão.	0,69
3- O conteúdo dos relatórios produzidos pela auditoria, em 2014, contemplou a economia no uso dos recursos.	0,69
4- O conteúdo dos relatórios produzidos pela auditoria, em 2014, contemplou a adequação da estrutura e a eficácia de gestão dos controles internos.	0,69
5- O conteúdo dos relatórios produzidos pela auditoria, em 2014, contemplou o acompanhamento/monitoramento das deficiências encontradas em auditorias anteriores, visando saná-las.	0,62
6- O conteúdo dos relatórios produzidos pela auditoria, em 2014, contemplou a eficiência no uso dos recursos.	0,54
7- O conteúdo dos relatórios produzidos pela auditoria, em 2014, contemplou a análise do desempenho da gestão da entidade, visando comprovar a legalidade e a legitimidade dos atos de pessoal.	0,54
8- O conteúdo dos relatórios produzidos pela auditoria, em 2014, contemplou a confiabilidade das informações gerenciais e financeiras disponíveis.	0,46
9- Existência de uma política de desenvolvimento de competências para os servidores.	0,46
10- O conteúdo dos relatórios produzidos pela auditoria, em 2014, contemplou a relevância das políticas, dos planos e dos procedimentos adotados pelos setores auditados e seus efeitos financeiros.	0,38
11- O conteúdo dos relatórios produzidos pela auditoria, em 2014, contemplou a extensão da salvaguarda dos ativos quanto a desperdícios, ineficiência administrativa, fraudes, etc.	0,38
12- O conteúdo dos relatórios produzidos pela auditoria, em 2014, contemplou a integridade das informações gerenciais e financeiras disponíveis.	0,38
13- Existência de Manual de Procedimentos na Auditoria.	0,23
14- O conteúdo dos relatórios produzidos pela auditoria, em 2014, contemplou a revisão dos programas de auditoria para aferir se os resultados são consistentes com os objetivos estabelecidos.	0,23
15- O conteúdo dos relatórios produzidos pela auditoria, em 2014, contemplou a integridade dos sistemas informatizados.	0,23

Fonte: Dados da pesquisa (2015)

O item 1, que trata da previsão da unidade de Auditoria no Regulamento/Estatuto da Instituição, foi o mais aderente, com um índice de 0,85. Em seguida, com a marca de aderência de 0,69, estão os itens 2, 3 e 4, que tratam, respectivamente, da vinculação/subordinação da unidade de Auditoria Interna a algum conselho deliberativo da universidade e dos relatórios produzidos, em 2014, que cobriram aspectos da economia no uso dos recursos, bem como adequação da estrutura e eficácia da gestão dos controles internos.

Com um nível de aderência de 0,62, encontra-se o item 5 dos relatórios produzidos, em 2014, ao contemplarem sobre o acompanhamento/monitoramento das deficiências encontradas em auditorias anteriores, visando ao seu saneamento. Empatados,

cada uma, com um nível de aderência de 0,54, estão os itens 6 e 7, que cuidam, respectivamente de estarem nos relatórios produzidos pela Auditoria, em 2014, sobre a eficiência no uso dos recursos e da comprovação da legalidade e da legitimidade dos atos de pessoal.

A seguir são apontados os itens com menores aderências, com valores inferiores a 0,50. Os itens 8 e 9, denotaram, cada um, o índice de aderência de 0,46, que trata dos relatórios produzidos, em 2014, ao privilegiarem a confiabilidade das informações gerenciais e financeiras disponíveis, bem como da existência de uma política de competências para os servidores.

Empatados, cada um com uma aderência de 0,38, estão os itens 10, 11 e 12, que versam, nos relatórios produzidos em 2014, sobre a relevância das políticas, planos e procedimentos adotados pelos setores auditados e seus efeitos financeiros, da extensão da salvaguarda dos ativos quanto a desperdícios, ineficiência administrativa, fraudes *etc.*, bem como da integridade das informações gerenciais e financeiras.

Por fim, com aderência de apenas 0,23, estão os itens 13, 14 e 15, que dizem respeito à existência de manual de procedimentos na Auditoria e dos relatórios produzidos, em 2014, por cobrirem a revisão dos programas de auditoria para aferir a consistência dos resultados com os objetivos estabelecidos, bem como a integridade dos sistemas informatizados.

Estudo de Cavalcante (2011), realizado no âmbito das controladorias federal e estadual do Brasil, encontrou um resultado divergente, de 86,4%, indicando alta aderência ao item que trata de constar no relatório de Auditoria Interna sobre a salvaguarda, ou proteção adequada de ativos, por parte dos gestores. Vide item 11 da Tabela 9. No item que trata de informações no relatório de Auditoria Interna sobre a adoção de procedimentos de controle relacionados à tecnologia da informação, no entanto, encontrou-se um nível de alinhamento bem menor, de 40,9%, assim como visualizado no item 15 da Tabela 9.

Na pesquisa de Cavalcante e De Luca (2013), que analisou informações disponibilizadas pela CGU, no que tange às recomendações da IFAC, na dimensão controle, relacionadas à Auditoria Interna, identificaram-se três resultados, ao analisar os relatórios de auditoria produzidos pela CGU: atendido, parcialmente atendido e não atendido.

Os itens atendidos foram referentes a: “extensão da salvaguarda dos ativos quanto a desperdícios, ineficiência administrativa, fraudes *etc.*”, “confiabilidade/integridade das informações gerenciais e financeiras e medidas para identificar, medir, classificar, reportar e agir sobre as informações”. Parcialmente atendidos foram os itens: “economia e eficiência no

uso dos recursos” e “revisão dos programas para aferir se os resultados são consistentes com objetivos estabelecidos e desempenhos planejados”. Não atendidos foram os itens relacionados a: “integridade dos sistemas informatizados” e “relevância das políticas, planos e procedimentos e seus efeitos financeiros”. (CAVALCANTE; DE LUCA, 2013).

Percebeu-se um resultado diferente, novamente, no item “extensão da salvaguarda dos ativos quanto a desperdícios, ineficiência administrativa, fraudes *etc.*”, atendido nos relatórios da CGU e pouco aderente nas auditorias das universidades pesquisadas. Merece destaque o resultado similar no não atendimento no item “integridade dos sistemas informatizados” nos relatórios da CGU e pouca aderência nas auditorias internas das universidades pesquisadas.

A Tabela 10 demonstra a aderência da unidade de Auditoria Interna das universidades pesquisadas aos itens analisados, classificadas em um ranque decrescente, ou seja, começando pela mais aderente e finalizando pela menos aderente.

Tabela 10 - Ranque da aderência da Auditoria Interna às recomendações de governança do *Study 13* – IFAC, em ordem decrescente.

Ranque por Universidade	Índice de Aderência da unidade de Auditoria Interna
1º Universidade Federal de Minas Gerais - UFMG	1,00
2º Universidade Federal de Roraima - UFRR	0,80
2º Universidade Federal do Rio de Janeiro - UFRJ	0,80
3º Universidade Federal Rural do Semiárido - UFERSA	0,60
4º Universidade Federal da Paraíba - UFPB	0,53
5º Universidade Federal de Lavras - UFLA	0,47
6º Universidade Federal do Rio Grande do Sul - UFRGS	0,40
6º Universidade Federal de Pelotas - UFPEL	0,40
7º Universidade Federal de Alagoas - UFAL	0,33
7º Universidade Federal de Pernambuco - UFPE	0,33
7º Universidade Federal São João Del Rei - UFSJ	0,33
8º Universidade Federal do Rio Grande - FURG	0,27
9º Universidade de Brasília - UNB	0,13

Fonte: Dados da pesquisa (2015)

Percebe-se, na Tabela 10, que a Universidade Federal de Minas Gerais é a mais aderente às recomendações de governança do *Study 13* da IFAC, com um índice de 1, adotando-as plenamente. Em seguida, empatadas com 0,80 de aderência, estão as Universidades de Roraima e do Rio de Janeiro. A Universidade Federal Rural do Semiárido

encontra-se com um índice de atendimento de 0,60, enquanto a Universidade Federal da Paraíba atingiu um índice de 0,53.

São menos aderentes as universidades que atingiram um índice inferior a 0,50. A Universidade Federal de Lavras alcançou um índice de aderência de 0,47. Empatadas, cada uma com 0,40, estão as Universidades Federais do Rio Grande do Sul e de Pelotas. Também empatadas, cada uma com 0,33 de aderência, estão as Universidades Federais de Alagoas, Pernambuco e São João Del Rei. Com 0,27 de aderência, está a Universidade Federal de Rio Grande.

Por fim, a Universidade de Brasília atingiu um índice de aderência de 0,13, informando, ao responder o questionário, na questão 6, do bloco IV, precisamente no item “L”, que pede para especificar sobre outros aspectos relevantes, que a Auditoria da Universidade passou por um processo de reestruturação, em 2014, sendo realizada apenas auditoria de conformidade.

O resultado encontrado demonstra adoção parcial das práticas relacionadas à Auditoria Interna recomendadas pela IFAC, pela maioria das universidades pesquisadas, excetuando a Universidade Federal de Minas Gerais, que atende plenamente às recomendações.

Este resultado pode ser ratificado no estudo de Sales (2014), ao identificar o fato de que, apesar de a Auditoria Interna ser o órgão responsável pelo controle das universidades, não há a adoção plena das práticas recomendadas pela IFAC.

Estudo de Linczuk (2012) apontou a contribuição das unidades de auditoria interna das universidades federais para estabelecer e consolidar a Governança Pública na gestão institucional. Ainda existe, entretanto, a necessidade de estruturação e funcionamento adequados da Auditoria Interna das universidades federais, com o intuito de melhor contribuir na efetivação da governança em seus processos/procedimentos da gestão da coisa pública.

Pesquisa de Queiroz (2011) concluiu que a maioria das universidades federais brasileiras não conta com unidades de controle interno ou Controladoria em sua estrutura organizacional, sendo então esse papel realizado pelas unidades de auditoria interna dessas instituições. Como as auditorias internas possuem atividades próprias, não conseguem realizar atividades de controle interno em sua totalidade, o que acarreta falta de assessoramento efetivo aos gestores na hora da tomada de decisão.

Após expor a temática da aderência das auditorias internas pesquisadas às recomendações do *Study* 13 da IFAC, inicia-se na subseção seguinte - os resultados

encontrados dos acórdãos de prestações de contas do TCU, das universidades da amostra, a fim de alcançar o segundo objetivo específico.

5.3 Inconformidades apontadas nos acórdãos do TCU nas prestações de contas das universidades federais brasileiras

A seguir serão demonstrados os resultados encontrados em relação aos acórdãos pesquisados. Foram analisados cinco acórdãos de cada universidade da amostra da pesquisa, totalizando 65.

Foram analisados os Acórdãos 2695/2008/1ªC, 2891/2008/2ªC 2281/2009/2ªC, 2215/2012/2ªC e 3651/2010/1ªC referentes, respectivamente, às contas de 2005, 2006, 2007, 2008 e 2010 da Universidade Federal de Roraima. Em 2005, 2007 e 2008, as contas da universidade foram julgadas “regulares com ressalva” para alguns gestores e para outros “regulares”. E em 2006 e 2010, foram julgadas “regulares” para todos seus gestores.

Na Tabela 11 estão as categorias encontradas nos acórdãos, nos cinco anos pesquisados, bem como a respectiva quantidade de inconformidades.

Tabela 11 - Inconformidades da Universidade de Roraima

Inconformidades/ano	2005	2006	2007	2008	2010	Total	%
Administração de Pessoal			1	2		3	15%
Auditoria Interna				1		1	5%
Contabilidade	1			2		3	15%
Contrato				1		1	5%
Convênios e Congêneres	1					1	5%
Financeiro	3			1		4	20%
Licitação	1	1	2	2		6	30%
Relatório de Gestão e Processo de Contas				1		1	5%
Total	6	1	3	10	0	20	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2015)

No período de cinco anos, foram encontradas 20 inconformidades, com maior incidência relacionada à categoria de “Licitação” (30%), seguida por “Financeiro” (20%). Empatadas, cada uma com 15%, estão as categorias de “Administração de Pessoal” e “Contabilidade”. Com menores incidências, e empatadas, cada uma com 5%, estão as áreas de “Auditoria Interna”, “Contrato”, “Convênios e Congêneres” e “Relatório de gestão e processo de contas”, conforme a Tabela 11.

Os acórdãos categorizados da Universidade Federal de Lavras foram os seguintes: 1951/2005/1ªC, 2866/2006/2ªC, 437/2009/2ªC; 2271/2010/Plenário e 6965/2010/1ªC, que correspondem, respectivamente, à prestação de contas dos anos de 2003, 2004, 2006, 2007 e 2008. As contas de 2003 e 2004 foram julgadas “regulares com ressalvas”. E o julgamento das contas de 2006, 2007 e 2008 foram “regulares com ressalva”, para alguns responsáveis e, para outros, “regulares”.

Tabela 12 - Inconformidades da Universidade Federal de Lavras - MG

Inconformidades/ano	2003	2004	2006	2007	2008	Total	%
Administração de Pessoal	1	1	1	1	5	9	45%
Atendimento ao órgão de controle externo				1	1	2	10%
Contabilidade	2					2	10%
Contrato				2		2	10%
Convênios e Congêneres	1					1	5%
Financeiro				1		1	5%
Licitação	1	1		1		3	15%
Total	5	2	1	6	6	20	100%

Fonte: dados da pesquisa (2015)

Restaram identificados, no período dos cinco anos analisados, 20 inconformidades. A maior parte delas se refere à área de Administração de Pessoal (45%); em segundo lugar, a área de licitação (15%). Empatadas, cada uma com 10%, estão as categorias de “Atendimento ao órgão de controle externo”, “Contabilidade” e “Contrato”. Com número menor de inconsistências estão as áreas de “Convênios e Congêneres” e “Financeiro”, cada uma com 5%, conforme a Tabela 12.

Em relação à Universidade Federal de Minas Gerais, foi analisado o Acórdão 796/2010/2ªC, que trata da prestação de contas de 2007, alterada por meio do Acórdão 3031/2010/2ªC. Os Acórdãos 6188/2010/1ªC, 2508/2014/Plenário, 4169/2013/2ªC e 6122/2014/2ªC, também analisados, cuidam, respectivamente, das prestações de contas dos anos 2008, 2009, 2010 e 2011.

Vale ressaltar que, em 2007 e 2010, as contas foram julgadas “regulares com ressalva”, para alguns responsáveis e, para outros, “regulares”. Em 2008, julgadas “regulares com ressalva”, em 2009, “regulares”, para alguns gestores, e para outros, “irregulares”, com aplicação de multas, no total de R\$ 18.000,00, e em 2011 “regulares”.

Tabela 13 - Inconformidades da Universidade Federal de Minas Gerais - MG

Inconformidades/ano	2007	2008	2009	2010	2011	Total	%
Administração de Pessoal		5	11			16	52%
Atendimento ao órgão de controle externo			2			2	6%
Atendimento ao órgão de controle interno	2					2	6%
Contrato					1	1	3%
Convênios e Congêneres					1	1	3%
Financeiro		1				1	3%
Licitação		5				5	16%
Planejamento		1			1	2	6%
Relatório de Gestão e Processo de Contas		1				1	3%
Total	2	13	13	0	3	31	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2015)

Identificaram-se 31 inconformidades nos cinco anos pesquisados. A maior parte referem-se à Administração de Pessoal (52%), seguida pela área de Licitação (16%). Empatadas com 6% de inconformidades, cada uma, estão as categorias de “Atendimento ao órgão de controle externo”, “Atendimento ao órgão de controle interno” e “Planejamento”. Com percentual menor, com 3% cada qual, estão quatro categorias, quais sejam: “Contrato”, “Convênios e Congêneres”, “Financeiro” e “Relatório de gestão e processo de contas”, conforme a Tabela 13.

Foram analisados os Acórdãos 3155/2007/1ªC, 5091/2012/2ªC, 5891/2009 /2ªC, 7941/2010/1ªC e 2696/2008/1ªC da Universidade Federal de São João Del Rei, que tratam, respectivamente, das prestações de contas dos anos de 2005, 2006, 2007, 2008 e 2010. Todas as contas foram julgadas “regulares com ressalva”, para alguns gestores, enquanto foram “regulares” para os demais.

Tabela 14 - Inconformidades da Universidade Federal de São João Del Rei – MG

Inconformidades/ano	2005	2006	2007	2008	2010	Total	%
Administração de Pessoal		1				1	8%
Atendimento ao órgão de controle externo					1	1	8%
Contabilidade		2			1	3	23%
Contrato	2				2	4	31%
Licitação	1				3	4	31%
Total	3	3	0	0	7	13	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2015)

Foram identificadas, no período dos cinco anos analisados, 13 inconformidades. A maioria delas se refere às áreas de Contrato e Licitação, cada uma com 31%. A área de Contabilidade teve percentual de 23%, bem como as de Administração de Pessoal e Atendimento ao órgão de controle externo, com 8% cada uma, conforme a Tabela 14.

Foram analisados os Acórdãos 3863/2011/2ªC, 3652/2010/2ªC 5797/2014/1ªC, 4364/2013/1ªC e 969/2014/1ªC, que tratam, respectivamente, das prestações de contas dos anos 2004, 2005, 2008, 2009 e 2010 da Universidade Federal do Rio de Janeiro.

Em 2004 as contas foram julgadas “regulares com ressalva” para alguns gestores, “irregular” para um gestor e havidos como “regulares” para os demais responsáveis. Nas contas de 2005, o julgamento encontra-se sobrestado, sem prejuízo de determinações e alertas. Em 2008 e 2009, as contas foram julgadas “regulares com ressalva”. Por fim, em 2010, o julgamento estava em aberto, constando determinações/recomendações e orientações.

Tabela 15 - Inconformidades da Universidade Federal do Rio de Janeiro -RJ

Inconformidades/ano	2004	2005	2008	2009	2010	Total	%
Administração de Pessoal	3	2			5	10	24%
Atendimento ao órgão de controle externo	1					1	2%
Atendimento ao órgão de controle interno	1	1				2	5%
Contabilidade		1		1		2	5%
Contrato	1	6				7	17%
Convênios e Congêneres	1				1	2	5%
Financeiro	2		1			3	7%
Fundações de Apoio		2				2	5%
Licitação	3	7				10	24%
Relatório de Gestão e Processo de Contas	1				2	3	7%
Total	13	19	1	1	8	42	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2015)

Verificou-se, no período dos cinco anos analisados, total de 42 inconformidades. A maior parte delas diz respeito a “Administração de Pessoal” e “Licitação”, cada uma com 24%. Com percentual de 17%, está a área de “Contrato”. Em seguida, cada uma com 7% das inconformidades, estão as categorias de “Financeiro” e de “Relatório de Gestão e Processo de Contas”. Quatro categorias encontraram-se com percentual empatado, cada uma com 5%, sendo as seguintes: “Atendimento ao órgão de controle interno”, “Contabilidade”, “Convênios

e Congêneres” e “Fundações de Apoio”. Por fim, com 2%, está a categoria “Atendimento ao órgão de controle externo”, conforme a Tabela 15.

No que tange à Universidade de Brasília, primeiramente, se analisou o Acórdão 4340/2009/2ªC, que trata da prestação de contas de 2004, bem como sua retificação que ocorreu por meio do Acórdão 5892/2009/2ªC. Os demais acórdãos analisados foram os seguintes: 1286/2006/1ªC, 4279/2010/2ªC, 5583/2010/2ªC e 597/2014/1ªC, que tratam, respectivamente, das contas de 2003, 2006, 2007 e 2009.

As contas de 2004, 2006 estavam sobrestadas, sem prejuízo de recomendações, ao passo que as contas de 2003 foram julgadas “regulares com ressalva”, as de 2009 foram “regulares com ressalva”, para alguns gestores, e para outros foram havidas como “regulares”.

Tabela 16 - Inconformidades da Universidade de Brasília

Inconformidades/ano	2003	2004	2006	2007	2009	Total	%
Administração de Pessoal	2		1	2		5	23%
Atendimento ao órgão de controle externo	1			1		2	9%
Auditoria Interna					1	1	5%
Contabilidade	1		1			2	9%
Contrato				2		2	9%
Convênios e Congêneres	3	2				5	23%
Financeiro		1		1		2	9%
Licitação	1	1	1			3	14%
Total	8	4	3	6	1	22	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2015)

Conforme se observa na Tabela 16, as maiores inconformidades referem-se à “Administração de Pessoal” (23%) e “Convênios e Congêneres” (23%), seguida da categoria de “Licitação” (14%). Empatadas, cada uma com 9%, estão as categorias de: “Atendimento ao órgão de controle externo”, “Contabilidade” “Contrato” e “Financeiro”. Por fim, com 5%, encontra-se a categoria de “Auditoria Interna”.

Foram analisados os Acórdãos 1596/2010/2ªC, 6344/2010/2ªC, 2917/2011/2ªC, 11303/2011/2ªC e 774/2014/Plenário, que tratam, respectivamente, das contas de 2006, 2007, 2008, 2009 e 2010 da Universidade Federal de Alagoas.

As contas de 2006 foram julgadas “Irregulares” para sete responsáveis, com aplicação de multa de R\$ 3.000,00 para cada um. As contas de 2007 e 2008 foram julgadas “regulares com ressalva” para alguns gestores e outros “regulares”. Já as contas de 2009 e 2010 foram julgadas “regulares com ressalva”.

Tabela 17 - Inconformidades da Universidade Federal de Alagoas

Inconformidades/ano	2006	2007	2008	2009	2010	Total	%
Administração de Pessoal		1		3		4	15%
Atendimento ao órgão de controle externo		4	2	1	1	8	31%
Contabilidade				1		1	4%
Contrato	1				1	2	8%
Financeiro	1					1	4%
Fundações de Apoio	4			1	1	6	23%
Licitação				3		3	12%
Relatório de Gestão e processo de contas					1	1	4%
Total	6	5	2	9	4	26	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2015)

As maiores inconformidades tratam de “Atendimento ao órgão de controle externo” (31%), seguida de “Fundações de Apoio” (23%). Com 15% está a categoria “Administração de Pessoal”, com 12% para a área de “Licitação” e 8% para a área de “Contrato”. Por fim, empatadas com 4%, estão as categorias de “Contabilidade”, “Financeiro”, “Relatório de Gestão e processos de contas”, conforme demonstra a Tabela 17.

Foram analisados os Acórdãos 2146/2011/2ªC, 1293/2011/2ªC, 9136/2011/2ªC, 881/2014/1ªC e 8656/2013/1ªC, que tratam, respectivamente, das prestações de contas dos anos 2005, 2006, 2007, 2008 e 2009 da Universidade Federal da Paraíba.

As contas de 2005 foram julgadas irregulares com aplicação de multa de R\$ 5.000,00 para um gestor, enquanto para outros nove responsáveis foram aplicadas multas de R\$ 3.000,00, para cada um. Em 2006, as contas da citada universidade foram julgadas regulares com ressalva. Em 2007, as contas foram julgadas novamente irregulares com aplicação de multa de R\$ 5.000,00, para um gestor, e de R\$ 2.000,00 para outros dois gestores, individualmente. Em 2008 foi feita a cobrança de um débito que, caso seja liquidado tempestivamente, ensejará no julgamento das contas regulares com ressalva. Por fim, em 2009 as contas foram julgadas irregulares para dois gestores, com aplicação de multa de R\$ 5.000,00 para cada um.

Tabela 18 - Inconformidades da Universidade Federal da Paraíba

Inconformidades/ano	2005	2006	2007	2008	2009	Total	%
Administração de Pessoal	23	2			2	27	47%
Atendimento ao órgão de controle externo	1	1	3			5	9%
Atendimento ao órgão de controle interno	5					5	9%
Contabilidade			3			3	5%
Contratos	2					2	3%
Convênios e Congêneres	3	1				4	7%
Financeiro		1		1		2	3%
Fundações de Apoio	2		1		1	4	7%
Licitação	1				4	5	9%
Relatório de Gestão e processo de contas		1				1	2%
Total	37	6	7	1	7	58	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2015)

As maiores inconformidades, consoante indica a Tabela 18, referem-se à “Administração de Pessoal” (47%). Em seguida, com 9%, estão as categorias: “Atendimento ao órgão de controle externo”, “Atendimento ao órgão de controle interno” e “Licitação”. As categorias “Convênios e Congêneres” e “Fundações de Apoio” estão com um percentual de 7%. A área de “Contabilidade” pontua 5%. Empatadas com 3% estão as categorias de “Contratos” e “Financeiro”. Por fim está a categoria de “Relatório de gestão e processo de contas” com 2%.

Foram examinados os Acórdãos 9137/2011/2ªC, 5796/2011/2ªC, 3118/2011/2ªC, 8645/2012/2ªC e 7824/2014/1ªC, que tratam, respectivamente, das contas de 2006, 2007, 2008, 2009 e 2013 da Universidade Federal de Pernambuco.

As contas de 2006 e 2007 foram julgadas irregulares para alguns gestores e, para outros, regulares. Em 2007, houve aplicação de multa de R\$ 20.000,00 para um gestor e em 2007 ocorreu aplicação de multa de R\$ 2.000,00 para quatro gestores, individualmente. Para os demais anos, 2008, 2009 e 2013, as contas foram julgadas regulares para alguns gestores e, para outros, regulares com ressalva.

Tabela 19 - Inconformidades da Universidade Federal de Pernambuco

Inconformidades/ano	2006	2007	2008	2009	2013	Total	%
Administração de Pessoal	6	1	1		6	14	27%
Atendimento ao órgão de controle externo	2			1	1	4	8%
Atendimento ao órgão de controle interno					1	1	2%
Contabilidade	4	1				5	10%
Contrato	3					3	6%
Convênios e congêneres	7					7	13%
Financeiro	3					3	6%
Fundações de Apoio	3	2				5	10%
Licitação	8	1				9	17%
Planejamento			1			1	2%
Total	36	5	2	1	8	52	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2015)

As maiores inconformidades, de acordo com a Tabela 19, referem-se a “Administração de Pessoal” (27%); em segundo lugar, com 17%, está a área de “Licitação”, e, em terceiro, “Convênios e congêneres” (13%). Em seguida, empatadas com 10%, estão as áreas de “Contabilidade” e “Fundações de Apoio”. Com 8%, está a categoria de “Atendimento aos órgãos de controle externo”; empatadas com 6% estão as categorias de “Contrato” e “Financeiro”. E, por fim, empatadas com 2%, estão as categorias de “Atendimento ao órgão de controle interno” e “Planejamento”.

Foram analisados os Acórdãos 2072/2007/1ªC, 1250/2008/1ªC, 5893/2009/2ªC, 8235/2010/1ªC e 1323/2013/2ªC, que tratam, respectivamente, das prestações de contas dos anos 2005, 2006, 2007, 2009 e 2011 da Universidade Federal Rural do Semiárido – Mossoró - RN.

As contas de 2005 foram julgadas regulares e as demais contas, precisamente as de 2006, 2007, 2009 e 2011, julgadas regulares para alguns gestores, enquanto, para outros, julgadas regulares com ressalva.

Tabela 20 - Inconformidades da Universidade Federal Rural do Semiárido

Inconformidades/ano	2005	2006	2007	2009	2011	Total	%
Administração de Pessoal	12	4	3			19	56%
Auditoria Interna		1				1	3%
Contabilidade	3	2	3	1	1	10	29%
Contrato	1					1	3%
Financeiro			1			1	3%
Licitação	1					1	3%
Tecnologia da Informação					1	1	3%
Total	17	7	7	1	2	34	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2015)

Conforme a Tabela 20, é possível perceber que as maiores inconformidades ocorrem na categoria “Administração de Pessoal” (56%), seguida pela área de “Contabilidade” (29%). As demais categorias são: “Auditoria Interna”, “Contrato”, “Financeiro”, “Licitação” e “Tecnologia da Informação”, empatadas com 3%.

Em relação à Universidade Federal de Rio Grande, foram analisados os Acórdãos 367/2010/2ªC, 235/2010/2ªC, 6964/2010/1ªC, 995/2011/2ªC e 458/2014/2ªC, que tratam, respectivamente, das contas de 2006, 2007, 2008, 2009 e 2011. As contas de 2006, 2008 e 2011 foram julgadas regulares para alguns gestores e havidas como regulares com ressalva para outros. As contas de 2007 foram julgadas regulares com ressalva e as de 2009 foram julgadas regulares.

Tabela 21 - Inconformidades da Universidade Federal de Rio Grande.

Inconformidades/ano	2006	2007	2008	2009	2011	Total	%
Administração de Pessoal	1	2			1	4	12%
Atendimento ao órgão de controle externo	5	1				6	18%
Contabilidade	2				2	4	12%
Convênios e Congêneres					2	2	6%
Financeiro					2	2	6%
Fundações de Apoio		1		1		2	6%
Licitação	4	3	1		1	9	26%
Relatório de Gestão e Processo de Contas			1	4		5	15%
Total	12	7	2	5	8	34	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2015)

De acordo com a Tabela 21, as maiores inconformidades são da categoria de Licitação (26%); em seguida, “Atendimento ao órgão de controle externo” (18%) e “Relatório

de Gestão e processo de contas” (15%). Empatadas, com 12%, estão as categorias de “Administração de Pessoal” e “Contabilidade”. Por fim, empatadas com 6%, estão as categorias “Convênios e Congêneres”, “Financeiro” e “Fundações de Apoio”.

Foram analisados os Acórdãos 4510/2010/2ªC, 2300/2010/2ªC 1493/2012/1ªC, 2177/2011/2ªC e 1499/2014/1ªC, que tratam, respectivamente, das prestações de contas dos anos 2005, 2007, 2008, 2009 e 2010 da Universidade Federal de Pelotas. As contas de 2005, 2007, 2009 e 2010 foram julgadas “regulares” para alguns gestores e para outros “regulares com ressalva”. As contas de 2008 foram julgadas irregulares com aplicação de multa de R\$ 5.000,00 para um gestor.

Tabela 22 - Inconformidades da Universidade Federal de Pelotas

Inconformidades/ano	2005	2007	2008	2009	2010	Total	%
Administração de Pessoal	4	1	1			6	40%
Atendimento aos órgãos de controle externo			1			1	7%
Contabilidade				1		1	7%
Contrato	1					1	7%
Licitação	1	2	2	1		6	40%
Total	6	3	4	2	0	15	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2015)

As maiores inconformidades, de acordo com a Tabela 22, estão nas categorias “Administração de Pessoal” e “Licitação”, empatadas com 40%. Em segundo lugar, empatadas com 7%, estão as categorias: “Atendimento aos órgãos de controle externo”, “Contabilidade” e “Contrato”.

Foram analisados os Acórdãos 4641/2010/1ªC, 1783/2011/2ªC, 8434/2013/1ªC, 1326/2014/2ªC e 329/2014/2ªC, que tratam, respectivamente, das prestações de contas dos anos 2008, 2009, 2010, 2011 e 2012 da Universidade Federal do Rio Grande do Sul. As contas de 2010 foram julgadas regulares. As demais contas de 2008, 2009, 2011 e 2012, foram julgadas regulares para alguns gestores e havidas como regulares com ressalva para outros gestores.

Tabela 23 - Inconformidades da Universidade Federal do Rio Grande do Sul

Inconformidades/ano	2008	2009	2010	2011	2012	Total	%
Administração de Pessoal		1				1	11%
Convênios e Congêneres	2	1				3	33%
Fundações de Apoio	3	1				4	44%
Relatório de Gestão e processo de contas				1		1	11%
Total	5	3	0	1	0	9	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2015)

Conforme a Tabela 23, é possível perceber que as maiores inconformidades são na área de “Fundações de Apoio” (44%), seguida pela categoria de “Convênios e Congêneres” (33%). Por fim, empatadas com 11%, estão as categorias de “Administração de Pessoal” e “Relatório de Gestão e processo de contas”.

A seguir, no Quadro 7, será mostrado o resumo da análise dos acórdãos pesquisados, no qual é possível visualizar o nome da universidade, o total de inconformidades encontradas, nos cinco anos pesquisados, um ranque crescente que ordena pelo menor número de inconformidades para o maior, bem como indica as categorias das inconformidades identificadas.

Quadro 7 - Quadro-resumo das inconformidades nas Universidades, em ordem crescente

(Continua)

Universidade	Total de Inconformidades	Ranque	Categorias das inconformidades encontradas
Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS)	9	1º	Administração de Pessoal; Convênios e Congêneres; Fundações de Apoio; e Relatório de Gestão e Processo de Contas.
Universidade Federal São João Del Rei (UFSJ)	13	2º	Administração de Pessoal; Atendimento ao órgão de controle externo; Contabilidade; Contrato e Licitação.
Universidade Federal de Pelotas (UFPEL)	15	3º	Administração de Pessoal; Atendimento ao órgão de controle externo; Contabilidade; Contrato e Licitação.
Universidade Federal de Roraima (UFRR)	20	4º	Administração de Pessoal; Auditoria Interna; Contabilidade; Contrato; Convênios e Congêneres; Financeiro; Licitação e Relatório de Gestão e Processo de Contas.
Universidade Federal de Lavras (UFAL)	20	4º	Administração de Pessoal; Atendimento ao órgão de controle externo; Contabilidade; Contrato; Convênios e Congêneres; Financeiro e Licitação;
Universidade de Brasília (UNB)	22	5º	Administração de Pessoal; Atendimento ao órgão de controle externo; Auditoria Interna; Contabilidade; Contrato; Convênios e Congêneres; Financeiro e Licitação.

Quadro 7 - Quadro-resumo das inconformidades nas Universidades, em ordem crescente

(Conclusão)

Universidade Federal de Alagoas (UFAL)	26	6º	Administração de Pessoal; Atendimento ao órgão de controle externo; Contabilidade; Contrato; Financeiro; Fundações de Apoio; Licitação e Relatório de Gestão e Processo de Contas.
Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG)	31	7º	Administração de Pessoal; Atendimento ao órgão de controle externo; Atendimento ao órgão de controle interno; Contrato; Convênios e Congêneres; Financeiro; Licitação; Planejamento e Relatório de Gestão e Processo de Contas.
Universidade Federal Rural do Semi-Árido (UFERSA)	34	8º	Administração de Pessoal; Auditoria Interna; Contabilidade; Contrato; Financeiro; Licitação e Tecnologia da Informação.
Universidade Federal do Rio Grande (FURG)	34	8º	Administração de Pessoal; Atendimento ao órgão de controle externo; Contabilidade; Convênios e Congêneres; Financeiro; Fundações de Apoio; Licitação e Relatório de Gestão e Processo de Contas.
Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ)	42	9º	Administração de Pessoal; Atendimento ao órgão de controle externo; Atendimento ao órgão de controle interno; Contabilidade; Contrato; Convênios e Congêneres; Financeiro; Fundações de Apoio; Licitação e Relatório de Gestão e Processo de Contas.
Universidade Federal de Pernambuco (UFPE)	52	10º	Administração de Pessoal; Atendimento ao órgão de controle externo; Atendimento ao órgão de controle interno; Contabilidade; Contrato; Convênios e Congêneres; Financeiro; Fundações de Apoio; Licitação e Planejamento.
Universidade Federal da Paraíba (UFPB)	58	11º	Administração de Pessoal; Atendimento ao órgão de controle externo; Atendimento ao órgão de controle interno; Contabilidade; Contrato; Convênios e Congêneres; Financeiro; Fundações de Apoio; Licitação e Relatório de Gestão e Processo de Contas.

Fonte: Dados da pesquisa (2015)

A universidade federal que registrou menos inconformidades, nos cinco anos pesquisados, que se encontra no 1º lugar no ranque foi a do Rio Grande do Sul, com 9. Em segundo lugar, está a de São João Del Rei, com 13. Com 15 inconformidades, e em terceiro lugar, está a de Pelotas. Empatadas no quarto lugar, cada uma com 20 inconformidades, estão as Universidades Federais de Roraima e a de Lavras. Em 5º está a Universidade de Brasília,

com 22, e em 6º lugar a Universidade Federal de Alagoas, com 26 inconformidades, exposto no Quadro 7.

Em 7º lugar está a Universidade Federal de Minas Gerais, com 31. Empatadas no 8º lugar, cada uma com 34 inconformidades, estão as Universidades Federais do Rural do Semiárido e a de Rio Grande. A Universidade Federal do Rio de Janeiro ficou em 9º lugar, com 42 inconformidades. Em 10º, com 52 inconformidades foi a Universidade Federal de Pernambuco. E, por fim, em 11º lugar, com 58 inconformidades, ficou a Universidade Federal da Paraíba, de acordo com a pesquisa, representado no Quadro 7.

Importante é perceber, também, que a categoria “Administração de Pessoal” esteve em todas as universidades pesquisadas, conforme o Quadro 7. Em relação às 13 categorias construídas, na tabela 24 são mostradas as quantidades de inconformidades identificadas, a frequência em termos percentuais e a ordem de classificação, a fim de melhor observar o quantitativo de inconsistências, por categorias.

Tabela 24 - Resumo do quantitativo de inconformidades nas Universidades

Categorias	Total	%	Ordem de classificação
Administração de Pessoal	119	32%	1º
Licitação	64	17%	2º
Contabilidade	36	10%	3º
Atendimento ao órgão de controle externo	32	9%	4º
Contrato	26	7%	5º
Convênios e Congêneres	26	7%	5º
Fundações de Apoio	23	6%	6º
Financeiro	20	5%	7º
Relatório de Gestão e Processo de Contas	13	3%	8º
Atendimento ao órgão de controle interno	10	2%	9º
Auditoria Interna	3	1%	10º
Planejamento	3	1%	10º
Tecnologia da Informação	1	0%	11º
Total	376	100%	

Fonte: dados da pesquisa (2015)

De acordo com a Tabela 24, as categorias que mais registraram inconformidades foram, respectivamente, as de: “Administração de Pessoal” (1º), “Licitação” (2º) e “Contabilidade” (3º), ao longo do tempo pesquisado, merecendo assim mais atenção pelos órgãos de controle, tanto interno quanto externo e da própria Auditoria Interna em suas futuras ações.

Em seguida, estão as categorias de “Atendimento ao órgão de controle externo” (4°), empatadas em 5°, duas categorias, a de “Contrato” e a de “Convênios e Congêneres”. A categoria de “Fundações de apoio” encontra-se em 6° lugar, a de “Financeiro”, em 7° e “Relatório de gestão e processo de contas”, em 8°. As três últimas classificações são as seguintes: “Atendimento ao órgão de controle interno”, em 9° e empatadas no 10° lugar estão as categorias de “Auditoria Interna” e “Planejamento”. E em último lugar, com apenas uma inconformidade identificada está a categoria de “Tecnologia da Informação”, conforme a Tabela 24.

Ensaio realizado por Ott, Kruger e Kronbauer (2011) indicou como resultado o fato de que a Lei de Responsabilidade Fiscal é um fator relevante nos resultados da atuação do controle externo. As principais irregularidades identificadas na pesquisa sucederam nas áreas de Administração de Pessoal, Despesas, Receitas, Procedimentos Licitatórios, Contratos e Convênios e Sistemas de Controle Interno. Desse modo, em ambas as pesquisas, foi relevante a quantidade de inconformidades nas categorias de Administração de Pessoal e relacionados à área de Licitação.

Investigação de Kronbauer *et al.* (2011) apontou como principais irregularidades, observadas pelo TCE/RS, nas auditorias da gestão de 2004, as áreas de Despesas, Administração de Pessoal e inexistência ou deficiência no Sistema de Controle Interno (SCI). Identificou-se, ainda, uma relação direta entre as irregularidades e as inconsistências apontadas pelo TCE/RS com a eficiência dos Sistemas de Controles Internos. Nos municípios com maiores irregularidades, houve em média um número maior de inconsistências relacionadas ao SCI, enquanto nas prefeituras com menores apontamentos, as falhas referentes ao SCI ocorreram em número bastante reduzido.

Investigação da lavra de Pereira e Cordeiro Filho (2012) encontrou como fatores explicativos para a rejeição das prestações de contas, pelo órgão de controle externo dos municípios do Estado da Bahia, não apenas o descumprimento à legislação, como também outras variáveis o potencializam, como, por exemplo, práticas e decisões dos gestores públicos.

Experimento da colheita de Graciliano *et al.* (2010) achou resultado positivo, verdadeiro, no sentido de que o controle externo da Administração Pública pode, sim, ultrapassar os meandros da conformidade procedimental, podendo contribuir na melhoria do desempenho dos órgãos auditados, no momento em que absorvem as sugestões recebidas, canalizando-as no processo de *accountability* interno.

Estudo de Lopes *et al.* (2008) identificou nos resultados uma possibilidade real na previsão do tipo de parecer produzido pelo órgão de controle externo, de “aprovação” ou “rejeição” das prestações de contas dos municípios, por meio de indicadores produzidos com suporte em métricas contábeis. Nesse caso, utilizaram-se indicadores ligados à proporção de gastos correntes nas receitas auferidas pelos municípios e o peso das dívidas consolidadas sobre essas mesmas receitas.

Ante o exposto, se inicia, na subseção seguinte, os resultados identificados com a finalidade de responder o terceiro objetivo específico do ensaio.

5.4 Evolução da conformidade nas prestações de contas das universidades federais brasileiras, sob a óptica do TCU

Anualmente, o Tribunal de Contas da União publica decisão normativa informando as unidades jurisdicionadas que terão as contas julgadas naquele exercício. Dessa forma, os cinco anos de acórdãos pesquisados, de cada universidade, não necessariamente, coincidem porque a universidade pode ou não ter sido contemplada para ter as contas julgadas num determinado ano.

Desse modo, a pesquisa privilegiou acórdãos, de prestações de contas, desde o ano de 2003 até 2013. Conforme a tabela 25, de 2003 a 2005, houve aumento de inconformidades, atingindo seu valor máximo, de 88, no ano de 2005.

Tabela 25 - Evolução da conformidade nas prestações de contas, ao longo do tempo analisado

Ano	Frequência
2003	13
2004	19
2005	88
2006	75
2007	51
2008	46
2009	43
2010	19
2011	14
2012	0
2013	8
Total	376

Fonte: Dados da Pesquisa (2015)

De 2006 até 2013, o número de inconformidades encontradas foi paulatinamente diminuindo ao longo do tempo. No total, foram categorizadas 376 inconformidades, conforme a Tabela 25.

Para atingir o objetivo geral da pesquisa, faz-se necessário fazer a comparação dos resultados dos dois instrumentos de coleta, quais sejam, os questionários e os acórdãos pesquisados, assunto tratado na subseção seguinte.

5.5 Influência da adoção de boas práticas de Governança Pública pelas auditorias internas das universidades federais brasileiras sobre a regularidade das prestações de contas

O Quadro 8 expressa as unidades de Auditoria Interna das universidades federais pesquisadas, com os maiores valores de aderência às recomendações do *Study 13* da IFAC, conforme já mencionado, referentes à dimensão controle, no tópico específico para as auditorias internas. Optou-se por considerar as auditorias mais aderentes aquelas cujo índice de aderência denotou um valor superior a 0,50. Das 13 universidades pesquisadas, cinco se enquadraram nesse perfil, conforme explanado na tabela 10.

Quadro 8 - Universidades mais aderentes e sua respectiva posição em relação ao quantitativo (crescente) de inconformidades

Universidades mais aderentes às recomendações de governança - <i>Study 13</i> - IFAC	Ranque crescente da aderência das recomendações de governança - <i>Study 13</i> – IFAC (a)	Posição referente ao quantitativo de inconformidades nos acórdãos do TCU (b)
Universidade Federal de Minas Gerais	1º	7º
Universidade Federal de Roraima	2º	4º
Universidade Federal do Rio de Janeiro	2º	9º
Universidade Federal Rural do Semiárido	3º	8º
Universidade Federal da Paraíba	4º	11º

Fonte: Dados da pesquisa (2015)

Desse modo, o Quadro 8 exprime, na segunda coluna, (a) o ranque de aderência das universidades pesquisadas, algumas inclusive apontam a mesma classificação, porque

atingiram o mesmo índice de aderência às normas da IFAC. Na terceira coluna, (b) estão os valores referentes ao ranque crescente do número de inconformidades, consoante já exposto no Quadro 7.

A Universidade Federal de Minas Gerais, por exemplo, teve a primeira colocação, em termos de aderência e em relação ao número de inconformidades, tendo alcançado a colocação de 7º lugar. De acordo com o pressuposto da pesquisa esperava-se que as universidades mais aderentes às boas práticas de Governança Pública tivessem menos irregularidades nas prestações de contas. Sendo assim, esperava-se uma ordem de classificação na terceira coluna do Quadro 8, (b) igual ou inferior em relação à segunda coluna (a).

Tal fato, porém não ocorreu em nenhuma das cinco auditorias internas mais aderentes; ou seja, não foi possível perceber relação de influência entre maior nível de aderência às boas práticas de Governança Pública da Auditoria Interna com maior regularidade das prestações de contas dessas instituições, conforme é possível visualizar no Quadro 8.

O Quadro 9 relaciona as oito universidades federais que registraram menos aderência às recomendações da IFAC, cujo índice de aderência indicou resultados inferiores a 0,50, conforme já expresso na Tabela 10.

Quadro 9 - Universidades menos aderentes e sua respectiva posição em relação ao quantitativo (crescente) de inconformidades

Universidades menos aderentes às recomendações de governança - Study 13 - IFAC	Ranque crescente da aderência das recomendações de governança - Study 13 – IFAC (a)	Posição referente ao quantitativo de inconformidades nos acórdãos do TCU (b)
Universidade Federal de Lavras	5º	4º
Universidade Federal de Pelotas	6º	3º
Universidade Federal do Rio Grande do Sul	6º	1º
Universidade Federal de Alagoas	7º	6º
Universidade Federal de São João Del Rei	7º	2º
Universidade Federal de Pernambuco	7º	10º
Universidade Federal do Rio Grande	8º	8º
Universidade de Brasília	9º	5º

Fonte: Dados da pesquisa (2015)

Desse modo, o Quadro 9 contém, na segunda coluna (a), o ranque de aderência das universidades pesquisadas. Na terceira coluna (b), se expressam os valores referentes ao ranque crescente do número de inconformidades, conforme consta no Quadro 7.

A Universidade Federal do Rio Grande do Sul, por exemplo, teve a sexta colocação, em termos de aderência, enquanto em relação ao número de inconformidades alcançou a colocação de 1º lugar. De acordo com o pressuposto da pesquisa esperava-se que as universidades menos aderentes às boas práticas de Governança Pública tivessem mais irregularidades nas prestações de contas. Sendo assim, esperava-se uma ordem de classificação na terceira coluna (b) do Quadro 8 igual ou superior em relação à segunda coluna (a).

Tal fato só ocorreu, entretanto, em duas universidades federais pesquisadas - Pernambuco e Rio Grande. Nas outras seis universidades menos aderentes, pois, não foi possível confirmar o pressuposto da pesquisa, conforme é possível visualizar no Quadro 9.

Isto significa dizer que, das 13 auditorias internas das universidades federais pesquisadas, o pressuposto só foi confirmado em duas universidades federais. É possível concluir, então, que não há relação de influência entre o nível de aderência às boas práticas de Governança Pública e a regularidade das prestações de contas dessas instituições, na amostra pesquisada.

Pesquisa quantitativa de Hwang e Akdede (2011), por meio da regressão, encontrou associação positiva estatisticamente significativa, entre o impacto da qualidade da governança de um país sobre a eficiência no setor público, em três áreas políticas: administração, infraestrutura e estabilidade. Na área de educação, todavia, também não foi possível perceber uma relação positiva da governança com a eficiência do setor público, pelo menos com os indicadores pesquisados, de densidade populacional e total das despesas do governo em percentagem do PIB.

Possíveis explicações para o resultado: a educação de um país pode ser afetada por vários fatores - sociais, culturais e econômicos, por exemplo, o papel do setor privado; um país com má governança pode reduzir as entradas na área política de educação e assim aumentar sua eficácia sem um impacto nas saídas; e a boa governança pode não afetar diretamente a eficiência na educação, mas seu efeito pode ser indireto, por meio de canais, como o nível de renda e a desigualdade de renda. (HWANG; AKDEDE, 2011).

As unidades de auditoria das universidades federais brasileiras são integrantes do sistema de controle interno da Administração Pública federal, responsáveis por inúmeras funções, como, por exemplo, assessorar a alta administração, verificar a qualidade dos

controles internos e apoiar às atividades do controle externo. Em sua maioria, foram criadas, após a imposição do Decreto 3.591/2000, com a finalidade de fortalecer a gestão e racionalizar as ações de controle.

Percebe-se que um grande passo já foi dado, com a criação dessas unidades, entretanto, muitos desafios ainda existem em sua estruturação. Verifica-se, ainda, uma falta de padronização, desde a nomenclatura das unidades de auditoria, como, por exemplo, denominadas de Auditoria Interna, Auditoria Geral, Unidade de Auditoria Interna e Coordenação de Controle Interno, até o modo de execução dos seus trabalhos.

Apesar das dificuldades, é inegável o relevante papel desempenhado pelas auditorias internas no âmbito das universidades, como elemento do sistema de controle nas entidades públicas, atuando com uma multidisciplinaridade de áreas e conhecimentos, tendo uma visão holística da organização, agindo de um modo mais pedagógico do que punitivo no fortalecimento do controle interno e da governança das universidades.

6 CONCLUSÃO

Nesta pesquisa, objetivou-se analisar a influência da adoção de boas práticas de Governança Pública pelas auditorias internas das universidades federais brasileiras sobre a regularidade das prestações de contas dessas instituições.

Para alcançar o primeiro objetivo específico da pesquisa, de verificar a aderência da auditoria interna nas universidades federais brasileiras às recomendações sobre Governança Pública, à luz do *Study 13* da IFAC, foi desenvolvido um questionário e em seguida encaminhado às auditorias internas da amostra da pesquisa.

O resultado demonstra uma adoção parcial das práticas relacionadas à Auditoria Interna, recomendadas pela IFAC, pela maioria das universidades pesquisadas, excetuando a Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), que atendeu plenamente às recomendações.

Das 13 auditorias internas das universidades pesquisadas, cinco foram classificadas como mais aderentes, com um índice de aderência acima de 0,50, quais sejam, as Universidades Federais de: Minas Gerais (UFMG), Roraima (UFRR), Rio de Janeiro (UFRJ), Rural do Semi-Árido (UFERSA) e Paraíba (UFPB). As oito auditorias internas menos aderentes às recomendações da IFAC, com um índice inferior a 0,50 foram das Universidades Federais de: Lavras (UFLA), Pelotas (UFPEL), Rio Grande do Sul (FURG), Alagoas (UFAL), São João Del Rei (UFSJ), Pernambuco (UFPE), Rio Grande (FURG) e Brasília (UnB).

Quanto ao segundo e terceiro objetivos específicos da pesquisa, de identificar a tipologia e a quantidade de inconformidades apontadas nos acórdãos do Tribunal de Contas da União nas prestações de contas das universidades federais brasileiras e a respectiva evolução da conformidade, foram analisados cinco acórdãos de prestações de contas, julgados pelo TCU, de cada universidade da amostra, num total de 65 acórdãos.

As inconformidades encontradas nos acórdãos foram categorizadas, de acordo com preceitos de Bardin (2011), constituindo-se o total de 13 categorias: Administração de Pessoal, Atendimento ao órgão de controle externo, Atendimento ao órgão de controle interno, Auditoria Interna, Contabilidade, Contrato, Convênios e Congêneres, Financeiro, Fundações de Apoio, Licitação, Planejamento, Relatório de Gestão e Processo de Contas e Tecnologia da Informação.

O resultado do ranque, em ordem crescente do número de inconformidades, das universidades federais pesquisadas, apontou a Universidade Federal do Rio Grande do Sul

(UFRGS) com menos inconformidades (nove) e a Universidade Federal da Paraíba (UFPB) com mais inconformidades (cinquenta e oito), nos cinco anos pesquisados.

Releva perceber, também, que a categoria Administração de Pessoal foi ocorrente em todas as universidades pesquisadas. E as categorias que mais demonstraram inconformidades foram, respectivamente, as de Administração de Pessoal, Licitação e Contabilidade, ao longo do tempo pesquisado.

Em relação à evolução da conformidade ao longo da pesquisa, foram analisados acórdãos de 2003 até o ano de 2013. Verificou-se que, de 2003 a 2005, houve um aumento do número de inconformidades identificadas, com valor máximo de 88, no ano de 2005. De 2006 até o ano de 2013, o total de inconformidades encontradas foi reduzindo. Vale ressaltar que os anos analisados, em cada universidade da amostra da pesquisa, variam em virtude de decisão normativa que o TCU publica, anualmente, informando, dentre outros, as universidades que terão as contas julgadas.

Para responder o problema da pesquisa - “Qual a influência da adoção de boas práticas de Governança Pública pelas auditorias internas das universidades federais brasileiras sobre a regularidade das prestações de contas dessas instituições?” foi necessário fazer o confronto dos resultados dos dois instrumentos de coleta, a saber, os questionários e os acórdãos pesquisados.

O resultado encontrado nas cinco unidades de auditorias internas mais aderentes às boas práticas de Governança Pública não apontou para relação de influência entre o maior nível de aderência às boas práticas de Governança Pública e maior regularidade nas prestações de contas dessas instituições. Nas oito unidades de Auditoria Interna menos aderentes às boas práticas de Governança Pública, foi possível perceber em apenas duas universidades uma relação de influência entre o menor nível de aderência às boas práticas de Governança Pública da auditoria interna com menor regularidade das prestações de contas dessas instituições.

É possível concluir, então, que não há relação positiva entre o nível de aderência às boas práticas de Governança Pública com a regularidade das prestações de contas dessas instituições, na amostra pesquisada, conforme se identificou em 11 das 13 auditorias internas das universidades federais da amostra pesquisada, não confirmando, assim, o pressuposto da pesquisa.

Supõe-se que outros fatores, além da governança da Auditoria Interna, podem impactar o resultado das prestações de contas destas instituições, como, por exemplo, a

governança da universidade como um todo, em seus mais diversos setores, segmentos e atuação de suas pró-reitorias.

Sugerem-se estudos futuros, que privilegiem todas as auditorias internas das universidades federais brasileiras, utilizando-se de técnicas de correlação em uso na Estatística; e analisar a influência da governança nas universidades federais brasileiras, cobrindo não apenas as dimensões controle e relatórios externos.

REFERÊNCIAS

- AMARAL, Nelson Cardoso. **Financiamento da educação superior: estado x mercado**. São Paulo: Cortez; Piracicaba: Editora Unimep, 2003.
- ANDRADE, Adriana; ROSSETTI, José Paschoal. **Governança corporativa: fundamentos, desenvolvimento e tendências**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS DIRIGENTES DAS INSTITUIÇÕES FEDERAIS DE ENSINO SUPERIOR. Instituições Federais de Ensino Superior. **Universidades**. Disponível em: < http://www.andifes.org.br/?page_id=10 >. Acesso em: 14. jan. 2015.
- ATTIE, William. **Auditoria Interna**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- AUSTRALIAN NATIONAL AUDIT OFFICE. **Public sector governance: Strengthening performance through good governance better practice guide**. Australia, 2014. Disponível em: <<http://www.anao.gov.au/~media/Files/Better%20Practice%20Guides/2013%202014/ANAO%20-%20BPG%20Public%20Sector%20Governance.pdf>>. Acesso em: 22 jul. 2014.
- BARDIN, Laurence. **Análise de conteúdo**. Tradução de Luís Antero Reto e Augusto Pinheiro. São Paulo: Edições 70, 2011.
- BEVIR, Mark; RHODES, Rod; WELLER, Patrick. Traditions of governance: interpreting the changing role of the public sector. **Public Administration**, Oxford, v. 81, n. 1 p. 1-17, mar. 2003.
- BRANCO, Cláudio Souza Castello; CRUZ, Cláudio Silva da. A prática de governança corporativa no setor público federal. **Revista do Tribunal de Contas da União**, Brasília, v. 45, n.127, maio/ago. 2013.
- BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988, atualizada até a Emenda Constitucional nº 39, de 19 de dezembro de 2002. Brasília: Senado, 1988.
- BRASIL. Controladoria Geral da União. **Controle e Auditoria Interna**. Brasília: Capacita, 2014a.
- _____. Controladoria Geral da União. Instrução Normativa nº 63, de 01 de setembro de 2010. Estabelece normas de organização e de apresentação dos relatórios de gestão e das peças complementares que constituirão os processos de contas da administração pública federal, para julgamento do Tribunal de Contas da União, nos termos do art. 7º da Lei nº 8.443, de 1992. 2010a. Disponível em: < https://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CB0QFjAAAhUKEw99XrnoTIAhVEkpAKHW7EAqQ&url=http%3A%2F%2Fwww.tcu.gov.br%2Fconsultas%2Fjuris%2Fdocs%2Fjudoc%2Fin%2F20100903%2Fint2010-063.rtf&usq=AFQjCNEmP--lfFEQNwwY1YiC0-4aYU6Zg&sig2=iZWlXnXBytM7hvwoDLF_zA>. Acesso em: 29 ago. 2014.

BRASIL. Decreto nº 1.171, de 22 de junho de 1994. Aprova o Código de Ética Profissional do Servidor Público Civil do Poder Executivo Federal. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 23 jun. 1994. Seção 1, p. 9295. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1994/decreto-1171-22-junho-1994-449441-norma-pe.html>>. Acesso em: 19 jul. 2014.

_____. Decreto nº 3.591, de 6 de setembro de 2000. Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências, alterado por meio do Decreto nº 4.440/2002. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 8 set. 2000a. Seção 1, p. 113. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3591.htm>. Acesso em: 19 abr. 2014.

_____. Decreto nº 4.440, de 25 de outubro de 2002. Altera dispositivos do Decreto nº 3.591, de 6 de setembro de 2000, que dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 28 out. 2002. Seção 1, p. 6. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/d4440.htm>. Acesso em: 19 abr. 2014.

BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. **Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização: GesPública**. Brasília: MPOG, 2009a. Disponível em: <http://www.gespublica.gov.br/Tecnologias/anexos/carta_de_servicos_24_05_web.pdf> Acesso em: 12 ago.2014.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 5 maio 2000b. Seção 1, p. 1 Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/leicom/2000/leicomplementar-101-4-maio-2000-351480-publicacaooriginal-1-pl.html>>. Acesso em: 15 maio 2014.

BRASIL. Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 7 fev. 2001a. Seção 1, p. 2. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/2001/lei-10180-6-fevereiro-2001-368076-publicacaooriginal-1-pl.html>>. Acesso em: 17 mai. 2014.

_____. Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 18 nov. 2011a. Seção 1, Edição Extra, p. 1. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/2011/lei-12527-18-novembro-2011-611802-publicacaooriginal-134287-pl.html>>. Acesso em: 15 jul. 2014.

_____. Lei nº 12.813, de 16 de maio de 2013. Dispõe sobre o conflito de interesses no exercício de cargo ou emprego do Poder Executivo federal e impedimentos posteriores ao exercício do cargo ou emprego, e revoga dispositivos da Lei nº 9.986, de 18 de julho de 2000, e das Medidas Provisórias nºs 2.216-37, de 31 de agosto de 2001, e 2.225-45, de 4 de

setembro de 2001. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 17 maio 2013. Seção 1, p.1. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/2013/lei-12813-16-maio-2013-776005-publicacaooriginal-139833-pl.html>> Acesso em: 17 jul. 2014.

BRASIL. Ministério da Educação. Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996. Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 23 dez. 1996. Seção 1, p. 27833-27841. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19394.htm>. Acesso em: 26 ago. 2014.

_____. Ministério da Educação. **Novas universidades e institutos federais vão abrir 850 mil vagas**. Brasília, 2011b. Disponível em: <<http://reuni.mec.gov.br/noticias/37-noticia-destaque/977-novas-universidades-e-institutos-federais-vaio-abrir-850-mil-vagas>> Acesso em: 07. jan. 2014.

_____. Ministério da Educação. **O que é o REUNI**. Brasília, 2010b. Disponível em: <<http://reuni.mec.gov.br/o-que-e-o-reuni>>. Acesso: 07. jan. 2014.

BRASIL. Ministério da Educação. **Programa de apoio a planos de reestruturação e expansão das universidades federais: REUNI 2008 - relatório de primeiro ano**. Brasília: MEC: SESu: DIFES, 2009c. Disponível em: <http://portal.mec.gov.br/index.php?option=com_docman&view=download&alias=2069-reuni-relatorio-pdf&category_slug=dezembro-2009-pdf&Itemid=30192> Acesso em: 02. jan. 2014.

BRASIL. Secretaria Federal de Controle Interno. Instrução Normativa nº 01, de 06 de abril de 2001. Dispõe sobre a definição das diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 10 abr. 2001b. Seção 1, p. 5. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/diarios/633792/pg-5-secao-1-diario-oficial-da-uniao-dou-de-10-04-2001/pdfView>>. Acesso em: 12 ago.2014.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 1074, de 20 de maio de 2009. Plenário. Relatório de levantamento. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 22 maio 2009b. p. 102-114. Disponível em: <http://www.trtsp.jus.br/geral/tribunal2/ORGaos/TCU/Acordaos/1074_09.html>. Acesso em: 21 abr. 2014.

_____. Tribunal de Contas da União. Conhecendo o Tribunal. 5. ed. Brasília: TCU, 2011c.

_____. Tribunal de Contas da União. Governança pública. **Levantamento de governança**. Disponível em: <<http://portal.tcu.gov.br/comunidades/governanca/projetos-relacionados/governanca-publica>> Acesso em: 19 nov. 2014b

_____. Tribunal de Contas da União. Plenário. Acórdão 821, de 02 de abril de 2014. Auditoria Operacional. Unidades de Controle Interno e Auditoria Interna. Fortalecimento da gestão e racionalização das ações de controle no âmbito da Administração Pública Federal. Determinações. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 9 abr. 2014c. Seção 1, p.106. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/juris/Web/Juris/ConsultarTextual2/Jurisprudencia.faces?colegiado=PLENARIO&numeroAcordao=821&anoAcordao=2014>>. Acesso em: 19 abr. 2014.

_____. Tribunal de Contas da União. **Referencial básico de governança aplicável a órgãos e entidades da administração pública**. Brasília: TCU, 2014d. Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/governanca>> Acesso em: 19 abr. 2014.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. Uma nova gestão para um novo Estado: liberal, social e republicano. **Revista do Servidor Público**, v. 52, n. 1, p. 5-24, jan./mar. 2001.

BUCHANAN, James M; TOLLISON, Robert D. **The theory of public choice**. Michigan: The university of Michigan, 1984.

CADBURY COMMITTEE. **The report of the committee on financial aspects of corporate governance**. Londres, 1992.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público: integração das áreas do ciclo de gestão**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

_____. **Auditoria e Controle interno na Administração Pública**. São Paulo: Atlas, 2009.

CAVALCANTE, Mônica Clark Nunes. **Dimensões de governança no setor público: estudo das controladorias federal e estaduais brasileiras**. Dissertação (Mestrado em Administração e Controladoria) – Faculdade de economia, administração, atuária e contabilidade, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2011.

CAVALCANTE, Mônica Clark Nunes; DE LUCA, Márcia Martins Mendes de. Controladoria como instrumento de governança no setor público. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade REPeC**, Brasília, v. 7, n. 1, p. 73-90, jan./mar. 2013.

CAVALCANTE, Mônica Clark Nunes; PETER, Maria da Glória Arrais; MACHADO, Marcus Vinicius Veras. Controle como dimensão da governança pública: princípios e melhores práticas definidos pelos órgãos internacionais. *In*: CONGRESO DE COSTOS DEL MERCOSUR, 6., 2012, Montevideo. **Anais...** Montevideo, 2012.

CHARTERED INSTITUTE OF PUBLIC FINANCE AND ACCOUNTANCY. **The good governance standard for public services**. London: OPM, 2004. Disponível em: <https://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=0CB0QFjAAahUKEwjCk4GU6YjIAhUFFZAKHXv8AwY&url=http%3A%2F%2Fwww.cipfa.org%2F-%2Fmedia%2FFiles%2FPublications%2FReports%2Fgovernance_standard.pdf&usg=AFQjCNHy2pv3ZhqcZHFOQqli9BsKm0Tj3w&sig2=t1vfURQSBhrweisEpde5-A>. Acesso em: 28 jul. 2014.

COLLIS, Jill; HUSSEY, Roger. **Pesquisa em administração: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

COOPER, Donald R; SCHINDLER, Pamela S. **Métodos de pesquisa em administração**. Tradução de Luciana de Oliveira da Rocha. 7. ed. Porto Alegre: Bookman, 2011.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC Nº 986/03**. Disponível em: <<https://www.ufmg.br/auditoria/images/stories/documentos/nbct12-2003.pdf>>. Acesso em: 21 nov. 2014.

DEMO, Pedro. **Metodologia do conhecimento científico**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

DÍAZ, Daniel Carrasco; TOLEDANO, Daniel Sánchez; RAMOS, David Álvarez; CAPARRÓS, María Jesús Morales; LEITE, María Silene Alexandre de; PAULA, Miguel Ángel Pavón de. **Livro branco dos custos em universidades**. [S.l.]: Oficina de Cooperación Universitária, 2013.

DIEHL, Astor Antônio; TATIM, Denise Carvalho. **Pesquisa em ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2006.

ETZIONI, Amitai. **Organizações Modernas**. 8.ed. São Paulo: Pioneira, 1989.

FAYOL, Henri. **Administração industrial e geral: previsão, organização, comando, coordenação, controle**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

FLICK, Uwe. **Uma introdução à pesquisa qualitativa**. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2009.

FONTES FILHO, J. R. Governança organizacional aplicada ao setor público. *In: CONGRESSO INTERNACIONAL DEL CLAD SOBRE LA REFORMA DEL ESTADO Y DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA*, 8., 2003, Panamá. **Anais...** Panamá, 2003. p. 28-31.

GASPARINI, Diógenes. **Direito Administrativo**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

GRACILIANO, Erivelton Araújo; MOREIRA FILHO, José Cláudio; NUNES, Alessander de Paiva; PONTES, Fernando César de Melo; ZAMPA, Fabrício Felício. Accountability na Administração Pública Federal: contribuição das auditorias operacionais do TCU. **Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, v. 12, n. 47, p. 43-51, jan./mar. 2010.

HWANG, Jinyoung; AKDEDE, Sacit Hadi. The influence of governance on public sector efficiency: a cross-country analysis. **The social science journal**, USA, v. 48, n. 4, p. 735-738, 2011.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. **Study 13 - Governance in the public sector: a governing body perspective**. International public sector study. New York: IPSASB, 2001.

_____. **About IFAC**. Disponível em: <<http://www.ifac.org/about-ifac>> Acesso em: 06 jun. 2015.

INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. **Normas internacionais para a prática profissional de auditoria interna**. Florida, 2012a. Disponível em: <<http://www.auditoriaoperacional.com.br/pdf/normas-ippf.pdf>>. Acesso em: 28 jul. 2014.

_____. **Supplemental guidance: implementing a new internal audit function in the Public Sector**. Florida, 2012b. Disponível em: <<https://na.theiia.org/standards->

guidance/Public%20Documents/SG%20-%20Implementing%20a%20New%20Internal%20Audit%20Function.pdf>
Acesso em: 13 set. 2014.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. **Código das melhores práticas de governança corporativa**. 4. ed. rev. e ampl. São Paulo, 2009. Disponível em: <http://www.ibgc.org.br/userfiles/files/Codigo_Final_4a_Edicao.pdf> Acesso em: 23 jun. 2014.

_____. Origens da governança corporativa. **Os primeiros códigos**. Disponível em: <<http://www.ibgc.org.br/inter.php?id=18166>> Acesso em: 23 jun. 2014.

INTERNATIONAL ORGANISATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS. Internal Control Standards Committee. **Guidelines for internal control standards for the public sector**. Bélgica, 2004. Disponível em <http://www.intosai.org>. Acesso em: 23 jun. 2014.

KRONBAUER, Clóvis Antônio; KRUGER, Gustavo Pires; OTT, Ernani; NASCIMENTO, Cléber José. Análise de inconsistências apontadas pelo TCE/RS em auditorias municipais: estudo do controle externo da gestão pública. **Revista de Contabilidade e Organizações**, Ribeirão Preto, v. 5, n. 12, p. 48-71, 2011.

LEITE, Francisco Tarciso. **Metodologia Científica**. Fortaleza: Universidade de Fortaleza, 2004.

LINS, Luiz dos Santos. **Auditoria**: uma abordagem prática com ênfase na auditoria externa. São Paulo: Atlas, 2011.

LINCZUK, Luciane Mialik Wagnitz. **Governança aplicada à Administração Pública**: a contribuição da auditoria interna para sua efetivação: um estudo em Universidades Públicas Federais. Curitiba: UTFPR, 2012.

LOPES, Jorge Expedito de Gusmão; RIBEIRO FILHO, José Francisco; PEDERNEIRAS, Marleide Maria Macedo; SILVA, Felipe Dantas Cassimiro da. Requisitos para Aprovação de Prestações de Contas de Municípios: Aplicação de Análise Discriminante (AD) a partir de Julgamentos do Controle Externo. **Revista Contabilidade Vista e Revista**, Belo Horizonte, v. 19, n. 4, p. 59-83, out./dez. 2008.

MARRA, Adriana Ventola; MELO, Marlene Catarina de Oliveira Lopes. A prática social de gerentes universitários em uma Instituição Pública. **RAC**, v. 9, n. 3, jul./set. 2005.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2009.

MATIAS-PEREIRA, José. A governança corporativa aplicada no setor público brasileiro. **APGS**, Viçosa, v. 2, n. 1, p. 109-134, jan./mar. 2010.

_____. **Manual de gestão pública contemporânea**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

MORHY, Lauro. (Org.). **Universidade no Mundo**: universidade em questão. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2004. v. 2.

NARDES, João Augusto Ribeiro. O controle externo como indutor da governança em prol do desenvolvimento. **Revista do Tribunal de Contas da União**. Brasília, v. 45, n. 127, maio/ago. 2013.

NUSSENZVEIG, H. Moisés. (Org.). **Repensando a universidade**. Rio de Janeiro: Editora UFRJ: Copea, 2004.

OLIVEIRA, Antonio Benedito Silva. **Controladoria governamental: governança e controle econômico na implementação das políticas públicas**. São Paulo: Atlas, 2010.

ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **OECD principles of corporate governance**. Paris, 2004.

OTT, Ernani; KRUGER, Gustavo Pires; KRONBAUER, Clóvis Antônio. Análise dos fatores explicativos das inconformidades apontadas pelo TCE/RS nas auditorias em executivos municipais da região metropolitana de Porto Alegre. *In: ENCONTRO DA ANPAD*, 35., 2011, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2011. p. 1-17.

PEREIRA, Romilson Rodrigues. Introdução à governança. *In: BRASIL. Tribunal de Contas da União. Governança no setor público: fundamentos*. Brasília: TCU: Instituto Serzedello Corrêa, 2012.

PEREIRA, Jerônimo Rosário Tanan; CORDEIRO FILHO, José Bernardo. Rejeições de prestações de contas de governos municipais: o que está acontecendo? **Contabilidade, Gestão e Governança**, Brasília. v.15, n.1, p. 33-43, jan./abr. 2012.

PETER, Maria da Glória Arrais. **Controladoria na administração pública: um estudo fundamentado no activity based costing**. Fortaleza: Edições UFC, 2007.

PETER, Maria da Glória Arrais; MACHADO, Marcus Vinícius Veras. **Manual de Auditoria Governamental**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

PETERS, B. Guy. Governance as political theory. *In: LEVI-FAUR, David. (Ed.). Oxford handbook of governance*. New York: Oxford University Press, 2012.

PETERS, Brainard Guy. O que é governança?. **Revista do Tribunal de Contas da União**, Brasília, v. 45, n.127, p. 28-33, maio/ago. 2013.

QUEIROZ, Marly Alfaia Simões de. **Controle interno e controladoria na Administração Pública: estudo nas universidades federais brasileiras**. 2011. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração e Controladoria) – Faculdade de de economia, administração, atuária e contabilidade, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2011.

QUEIROZ, Marly Alfaia Simões de; PETER, Maria da Gloria Arrais; MACHADO, Marcus Vinicius Veras; GOMES, Amanda de Oliveira; RODRIGUES, Maria Denise Nunes. Controle interno e controladoria na Administração Pública: estudo nas universidades federais brasileiras. *In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS*, 19., 2012, Bento Gonçalves. **Anais...** Bento Gonçalves: ABC, 2012. p. 1-15.

ROZA, Mariana Costa da; MACHADO, Débora Gomes; QUINTANA, Alexandre Costa. Análise bibliométrica da produção científica sobre contabilidade pública no encontro de administração pública e governança (EnAPG) e na Revista de Administração Pública (RAP), no período 2004 – 2009. **Revista ConTexto**, Porto Alegre, v. 11, n. 20, p. 59-72, 2011.

SALES, Elana Carla de Albuquerque Silva. **Governança no setor público segundo a IFAC**: estudo nas universidades federais brasileiras. 2014. Dissertação (Mestrado em Administração e Controladoria) – Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2014.

SCHIMIDT, Paulo; SANTOS, José L. dos. **Fundamentos de controladoria**. São Paulo: Atlas, 2009.

SERPA, Selma Maria Hayakawa Cunha. Nota técnica, Seaud 2/2013: compreendendo os conceitos de governança para controlar. **Revista do Tribunal de Contas da União**, Brasília, v. 45, n. 127, p. 34-47, maio/ago. 2013.

SHAW, Janes S. Public choice theory. **The Concise Encyclopedia of Economics**, 2005. Disponível em: <<http://www.econlib.org/library/Enc1/PublicChoiceTheory.html>> Acesso em: 07 jul. 2014.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental**: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SILVA, Marcus Vinícius Barros da. **Controle interno e controle externo**: teoria e mais de 350 questões. Rio de Janeiro: Ed. Ferreira, 2012.

SILVA, Moacir Marques da. **Controle externo das contas públicas**: o processo nos Tribunais de Contas do Brasil. São Paulo: Atlas, 2014.

SILVA, Paulo Henrique Feijó da; PINTO, Liane Ferreira; MOTA, Francisco Glauber Lima. **Curso de siafi**: uma abordagem prática da execução orçamentária e financeira. 2. ed. Brasília: Editora Gestão Pública, 2009.

SLOMSKI, Valmor; MELLO, Gilmar Ribeiro de; TAVARES FILHO, Francisco; MACÊDO, Fabrício de Queiroz. **Governança corporativa e governança na gestão pública**. São Paulo: Atlas, 2008.

SLOMSKI, Valmor; CAMARGO, Guilherme Bueno de; AMARAL FILHO, Antonio Carlos Cintra do; SLOMSKI, Vilma Geni. A demonstração do resultado econômico e sistemas de custeamento como instrumentos de evidenciação do cumprimento do princípio constitucional da eficiência, produção de governança e *accountability* no setor público: uma aplicação na Procuradoria-Geral do Município de São Paulo. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, p. 933-957, jul./ago. 2010.

STEVENSON, William J. **Estatística aplicada à administração**. São Paulo: Harbra, 2001.

STREIT, Rosalvo Ermes; KLERING, Luís Roque. Governança pública sob a perspectiva dos sistemas complexos. In: ENCONTRO DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E GOVERNANÇA, 24., 2004, Rio de Janeiro. **Anais...**Rio de Janeiro: EnAPG, 2004.

TIMMERS, Hans. **Government governance**: corporate governance in the public sector, why and how? Netherlands: Ministry of Finance, 2000. Disponível em: <www.ecgi.org/codes/documents/public_sector.pdf> Acesso: 06 jul. 2014.

UNIVERSIDADE FEDERAL DE BRASÍLIA. **Administração**. Disponível: <<http://www.unb.br/administracao>> Acesso em: 27 Ago. 2014a.

UNIVERSIDADE FEDERAL DE BRASÍLIA. **Processos de contas anuais**. Disponível em: <http://www.unb.br/contasanuais/downloads/Relatorio_de_Gestao_2013.pdf> Acesso em: 20 Abr. 2014b.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. São Paulo: Atlas, 2007.

WORLD BANK. The international bank for reconstruction and development. **Worldwide Governance Indicators**, 2013. Disponível em: <<http://info.worldbank.org/governance/wgi/index.aspx#faq>>. Acesso em: 27 jul. 2013.

APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO DA PESQUISA



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA,
CONTABILIDADE E SECRETARIADO - FEAACS
Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria (PPAC)

CARTA DE APRESENTAÇÃO

Fortaleza-CE, 09 de fevereiro de 2015.

Ilustríssimo(a) Sr. (a) dirigente da unidade de Auditoria Interna,

Cumprimentando-o (a) cordialmente, permita-me uma apresentação inicial. Atuo como contadora da Auditoria Interna da Universidade Federal do Ceará desde 2010. Atualmente sou aluna do Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria (PPAC), mestrado da Universidade Federal do Ceará (UFC).

Com o objetivo de analisar a influência da adoção de boas práticas de Governança Pública pelas auditorias internas das universidades federais brasileiras sobre a regularidade das prestações de contas dessas instituições, estou desenvolvendo uma pesquisa que servirá de base para elaborar a dissertação intitulada “Auditoria Interna como instrumento de Governança Pública na dimensão controle: estudo das universidades federais brasileiras”.

Os dados coletados nessa pesquisa servirão de fonte para a elaboração do perfil das unidades de Auditoria Interna das universidades federais brasileiras. Portanto, solicito a colaboração do gestor principal da unidade de Auditoria Interna, no sentido de responder o questionário em anexo, que consta de 25 (vinte e cinco) questionamentos, distribuídos em quatro blocos, quais sejam: perfil do respondente, área de formação, perfil da unidade de Auditoria Interna e Governança da Auditoria Interna, além da identificação inicial.

Outrossim, informo o compromisso ético assumido, com garantia do sigilo necessário do respondente, de maneira que os dados coletados serão utilizados única e exclusivamente para os fins aqui mencionados, sob um devido tratamento estatístico.

Tendo em vista o calendário acadêmico, o questionário preenchido deverá ser devolvido, de forma eletrônica, para o e-mail: *lucia2804@hotmail.com* até o dia 02/03/2015 (segunda-feira). Caso existam dúvidas, por favor, queira entrar em contato por e-mail ou por telefone (85) 8736.7761.

Deverão ser seguidas as instruções para que sejam respondidas as perguntas.
Desde já agradeço a vossa colaboração.

Mestranda: Lúcia Helena Moreira
Orientadora: Profa. Dra. Maria da Glória Arrais Peter

QUESTIONÁRIO

OBJETIVO

Analisar a influência da adoção de boas práticas de Governança Pública pelas auditorias internas das universidades federais brasileiras sobre a regularidade das prestações de contas dessas instituições.

Instruções para preenchimento do Questionário:

Assinale a(s) opção(s) que considerar mais adequada(s). Algumas questões podem ter mais de uma resposta.

IDENTIFICAÇÃO

Unidade da Federação:

Nome da Instituição:

Denominação do Órgão de Auditoria:

Denominação do Cargo do Dirigente:

Denominação do Cargo ou função do Respondente:

Bloco I - Perfil do Respondente

1 - Faixa etária

- Até 30 anos
- De 31 a 40 anos
- De 41 a 50 anos
- De 51 a 60 anos
- Acima de 61 anos

2 - Sexo

- Feminino
- Masculino

Bloco II - Área de formação

1 - Escolaridade

- Ensino médio
- Ensino superior
- Especialização
- Mestrado
- Doutorado
- Pós-doutorado

2 – Formação superior, se houver:

- Administração
- Direito
- Contabilidade
- Economia
- Engenharia
- Outras (Quais?) _____

3 – Em caso de pós-graduação em andamento, identifique a titulação.

- Especialização
- Mestrado

- Doutorado
 Pós-doutorado

Bloco III – Perfil da unidade de Auditoria Interna

1-Vinculação

A Auditoria Interna é vinculada/subordinada ao:

- Reitor
 Conselho deliberativo da instituição, especificar: _____
 Outro órgão, qual: _____

2- Estrutura/Composição

a) Qual a composição do quadro de pessoal? (Informar a quantidade de profissionais em cada nível)

Efetivo _____

Comissionado _____

Terceirizado _____

Estagiário _____

Outros (Quais?) _____

b) Quais os cargos dos servidores lotados na Auditoria Interna e a respectiva quantidade?

- Auditor ____
 Contador ____
 Administrador ____
 Secretário Executivo ____
 Técnico de Tecnologia da Informação ____
 Assistente Administrativo ____
 Auxiliar Administrativo ____
 Outros (Quais?) _____

Bloco IV – Governança da Auditoria Interna

Capacitação Profissional

1- Existe uma política de desenvolvimento de competências para os servidores?

- sim
 não

2- Caso marque “sim” na questão anterior, qual a periodicidade da política de capacitação?

- mensal
 trimestral
 semestral
 anual
 outros (Quais?) _____

Procedimentos relevantes documentados

3- A unidade de Auditoria Interna está prevista no Regulamento/Estatuto da Instituição?

- sim
 não

4- A Auditoria Interna possui Manual de Procedimentos?

- sim

não

5- Caso marque “sim” na questão anterior, qual o grau de utilização do manual?

pouco utilizado

razoavelmente utilizado

não utilizado

muito utilizado

outros (quais?) _____

6- O conteúdo dos relatórios produzidos pela Auditoria, em 2014, contemplaram: (admita mais de um item como resposta).

a. a relevância das políticas, dos planos e dos procedimentos adotados pelos setores auditados e seus efeitos financeiros.

b. a revisão dos programas para aferir se os resultados são consistentes com os objetivos estabelecidos.

c. a extensão da salvaguarda dos ativos quanto a desperdícios, ineficiência administrativa, fraudes, etc.

d. a confiabilidade das informações gerenciais e financeiras disponíveis.

e. a integridade das informações gerenciais e financeiras disponíveis.

f. a economia no uso dos recursos.

g. a eficiência no uso dos recursos.

h. a integridade dos sistemas informatizados.

i. a adequação da estrutura e a eficácia de gestão dos controles internos.

j. a análise do desempenho da gestão da entidade, visando comprovar a legalidade e a legitimidade dos atos de pessoal.

k. o acompanhamento/monitoramento das deficiências encontradas em auditorias anteriores, visando saná-las.

l. outros aspectos relevantes. Especificar: _____

Fonte: Adaptado de Queiroz (2011), Cavalcante (2011) e baseado no *Study 13* da IFAC.