

**UNIVERSIDADE MUNICIPAL DE SÃO CAETANO DO SUL
PRÓ-REITORIA DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO
DOUTORADO**

DOUGLAS RENATO PINHEIRO

**A ATUAÇÃO DA AUDITORIA INTERNA NA GOVERNANÇA
PÚBLICA: um estudo baseado na visão da alta administração das
universidades públicas federais brasileiras**

**São Caetano do Sul
2017**

DOUGLAS RENATO PINHEIRO

**A ATUAÇÃO DA AUDITORIA INTERNA NA GOVERNANÇA
PÚBLICA: um estudo baseado na visão da alta administração das
universidades públicas federais brasileiras**

Tese de Doutorado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Administração da Universidade Municipal de São Caetano do Sul como requisito para a obtenção do título de Doutor em Administração.

Área de concentração: Gestão e Regionalidade

Orientador: Prof. Dr. Eduardo de Camargo Oliva

São Caetano do Sul
2017

Ficha Catalográfica

P718a Pinheiro, Douglas Renato

A atuação da auditoria interna na governança pública: um estudo baseado na visão da alta administração das universidades públicas federais brasileiras / Douglas Renato Pinheiro. -- São Caetano do Sul, 2017.

259f.: il.

Orientador: Prof. Dr. Eduardo de Camargo Oliva

Tese (Doutorado) – Programa de Pós-Graduação em Administração, Universidade Municipal de São Caetano do Sul - USCS, São Caetano do Sul, 2017.

1. Governança Pública. 2. Controle Público. 3. Auditoria Interna. 4. Auditoria Baseada em Riscos – ABR. I. Oliva, Eduardo de Camargo. II. Universidade Municipal de São Caetano do Sul. III. Título.

REITOR DA UNIVERSIDADE MUNICIPAL DE SÃO CAETANO DO SUL

Prof. Dr. Marcos Sidnei Bassi

Pró-reitora de Pós-graduação e Pesquisa

Prof.^a Dra. Maria do Carmo Romeiro

Gestora do Programa de Pós-graduação em Administração

Prof.^a Dra. Raquel da Silva Pereira

Tese defendida e aprovada em 21/09/2017 pela Banca Examinadora constituída pelos professores:

Prof. Dr. Eduardo de Camargo Oliva (orientador – USCS)

Prof. Dr. Denis Donaire (USCS)

Prof. Dr. Silvio Augusto Minciotti (USCS)

Prof. Dr. Jeroen Johanés Klink (UFABC)

Prof. Dr. Wilson Toshiro Nakamura (MACKENZIE)

Dedico este trabalho à minha esposa Priscilla e à minha filha Beatriz Helena, cujo incentivo e compreensão foram essenciais para a conclusão desta tese.

Agradecimentos

Quero agradecer a todos aqueles que me apoiaram, direta ou indiretamente, para a efetivação desta tese. Entretanto, alguns eu gostaria de fazê-los nominalmente.

Primeiramente a Deus, pela luz e força que me permitiu ter durante todo o curso.

Ao estimado Prof. Dr. Eduardo de Camargo Oliva por ter aceitado me orientar neste estudo e pela forma atenciosa como conduziu suas orientações. Muito obrigado pela amizade e contribuição durante todo o desenvolvimento da pesquisa.

A todos os professores envolvidos, em especial aos professores: Dr. Denis Donaire, pelas valiosas contribuições nos Workshops de Pesquisa, Dr. Silvio Augusto Minciotti, Dr. Jeroen Johan Klink e Dr. Wilson Toshiro Nakamura por terem contribuído, de forma significativa, na banca de qualificação.

Aos meus pais Antônio Devair Pinheiro (*in memoriam*) e Maria Helena Pinheiro, por todos os momentos de apoio, confiança e por tudo que me ensinaram por toda a vida, uma vez que esta tese é fruto de tudo isto.

Aos meus irmãos Débora e David, pelo apoio e afeto sempre presente.

À minha esposa Priscilla, pelo carinho, auxílio e por sempre ter acreditado neste projeto.

À minha filha Beatriz Helena, que chegou ao mundo no início deste projeto, sendo motivo de muita inspiração e alegria na minha vida.

Aos colegas auditores da UNIFESP: Daniel, Gileno e Marcos pelo apoio e auxílio técnico na elaboração deste estudo.

Agradeço à Universidade Municipal de São Caetano do Sul - USCS pela concessão da bolsa-funcionário, suporte fundamental para o pleno desenvolvimento da tese.

Às funcionárias da secretaria de Pós-graduação *Stricto Sensu* da USCS, Sra. Marlene e Denise, pela atenção e auxílio em todos os momentos do curso.

Um agradecimento especial à Profa. Dra. Soraya Soubhi Smaili, Reitora da Universidade Federal de São Paulo - UNIFESP e à Sra. Tania Mara Francisco, Pró-Reitora de Administração, pelo total apoio no desenvolvimento da pesquisa.

*“Conhecimento não é aquilo que você sabe,
mas o que você faz com aquilo que você sabe”
(Aldous Huxley).*

RESUMO

Esta pesquisa objetivou analisar a atuação da auditoria interna na governança das universidades públicas federais brasileiras, do ponto de vista da Alta administração, composta por Reitores, Vice-Reitores, Pró-Reitores de Administração e Pró-Reitores de Planejamento. Quanto à metodologia, realizou-se uma pesquisa mista que consistiu de duas fases. Na primeira fase foi realizada uma pesquisa quantitativa descritiva com uma amostra de 33 universidades e, na segunda fase, uma pesquisa qualitativa, através da técnica de coleta de dados *Focus Group*, com a participação de doze Pró-Reitores de Administração, abrangendo as cinco regiões do país, no qual contribuiu para a interpretação e o fornecimento de informações complementares em relação aos resultados obtidos na pesquisa quantitativa. Os resultados apontam que há um potencial ainda pouco explorado de atuação das auditorias internas para além das funções tradicionais de controle interno, dado que 81,8% dos respondentes informaram que a avaliação dos controles internos da gestão é a atividade desenvolvida com maior frequência pela auditoria interna. Já para 15,2% dos respondentes, é a avaliação dos processos de governança e somente 3% consideram que é a avaliação da gestão de riscos da universidade. Esse resultado pode ser explicado pelo fato de que apenas 33,3% das universidades pesquisadas possuem uma estrutura de gestão de riscos, estabelecida pela Alta administração, que fomente a avaliação e o monitoramento contínuo do ambiente de risco da universidade. Apesar de ser desenvolvida com pouca frequência, a avaliação da gestão de riscos é considerada a atividade da auditoria interna com o maior potencial de agregar valor para a governança. No entanto, de acordo com 48,5% dos respondentes, quando as ações de controle da auditoria interna, integrantes do Plano Anual de Auditoria Interna - PAINT, são desenvolvidas com base em uma matriz de risco elaborada pelos auditores internos, a Alta administração concorda, de forma contundente, que a auditoria interna tem uma atuação estratégica na organização, de tal modo que o Conselho Universitário, órgão central da governança, utiliza-se dos seus relatórios e pareceres para a tomada de decisões estratégicas na universidade. Portanto, uma auditoria interna estratégica é vista como parceira dos gestores públicos na criação de valor organizacional e fortalecimento da governança pública.

Palavras-chave: Governança Pública. Controle Público. Auditoria Interna. Auditoria Baseada em Riscos – ABR.

ABSTRACT

This research aimed to analyze the performance of internal auditing in the governance of Brazilian federal public universities, from the point of view of senior management, composed of Rectors, Vice Rectors, Pro-Rectors of Administration and Pro-Rectors of Planning. As for the methodology, a mixed research was carried out, which consisted of two phases. In the first phase, a descriptive quantitative research was carried out with a sample of 33 universities and, in the second phase, a qualitative research, through the data collection technique Focus Group, with the participation of twelve Pro-Rectors of Administration, covering the five regions Of the country, in which it contributed to the interpretation and the provision of complementary information regarding the results obtained in the quantitative research. The results show that there is a still little explored potential of internal audits beyond the traditional functions of internal control, since 81.8% of respondents reported that the evaluation of internal management controls is the activity most frequently performed by the audit Internal. Already for 15.2% of the respondents, it is the evaluation of the governance processes and only 3% consider that it is the evaluation of the risk management of the university. This result can be explained by the fact that only 33.3% of the universities surveyed have a risk management structure, established by the top management that encourages the evaluation and continuous monitoring of the university's risk environment. Despite being developed infrequently, the evaluation of the risk management is considered to be the internal audit activity that would have the potential to add value to governance. However, according to 48.5% of the respondents, when the internal audit control actions, members of the Annual Internal Audit Plan - PAINT, are selected based on a risk matrix elaborated by the internal auditors, the senior management agrees That the internal audit has a strategic action in the organization, so that the University Council, the central body of governance, uses its reports and opinions to make strategic decisions in the university. Therefore, a strategic internal audit is seen as a partner of public managers in the creation of organizational value and strengthening of public governance.

Keywords: Public Governance. Public Control. Internal Audit. Risk Based Audit – RBA.

Lista de Figuras

Figura 1 - Estrutura do sistema de governança corporativa	50
Figura 2 - Relação Principal-Agente no setor público.....	57
Figura 3 - Componentes dos mecanismos de governança em órgãos e entidades da Administração Pública.....	64
Figura 4 - Sistema de governança na Administração Pública.....	65
Figura 5 - Relação entre Governança e Gestão.	67
Figura 6 - Accountability no setor público.....	76
Figura 7 - Organograma do Ministério da Transparência, Fiscalização e Controle...	90
Figura 8 - Objetivos e critérios da auditoria governamental.....	94
Figura 9 - Instâncias internas de defesa no âmbito da Administração Pública	100
Figura 10 - Gestão de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada (COSO – ERM)	109

Lista de Quadros

Quadro 1- Características da Governança no Setor Privado e no Setor Público.....	59
Quadro 2 - Mecanismos de Governança no Setor Privado e no Setor Público.....	61
Quadro 3 - Conselhos Superiores, composição e principais atividades	70
Quadro 4 - Universidades públicas federais brasileiras e seus respectivos orçamentos para o ano de 2016.....	72
Quadro 5 - Síntese das evidências empíricas da Seção B associadas ao referencial teórico	135
Quadro 6 - Síntese das evidências empíricas, associadas ao referencial teórico, da Seção C (Auditoria interna), Parte 1 (Afirmativas).....	144
Quadro 7 - Síntese das evidências empíricas, associadas ao referencial teórico, da Seção C (Atuação da auditoria interna), Parte 2 (questões).....	157
Quadro 8 - Síntese dos principais resultados da análise de agrupamento – Seção B (governança nas universidades).	167
Quadro 9 - Síntese dos principais resultados das associações de interesse Questão nº 45 (Auditoria Baseada em Riscos – ABR).....	172
Quadro 10 - Síntese das evidências empíricas da pesquisa qualitativa à luz do referencial teórico.	189
Quadro 11 - Síntese dos principais resultados da pesquisa, quantitativa e qualitativa, à luz do referencial teórico	192

Lista de Tabelas

Tabela 1 - Total de universidades, por região, participantes do levantamento de campo (<i>survey</i>)	119
Tabela 2 - Cargo dos respondentes	120
Tabela 3 - Tempo no cargo	120
Tabela 4 - Formação acadêmica (graduação) dos respondentes.....	122
Tabela 5 - Faixa etária dos respondentes	123
Tabela 6 - Porte das universidades.....	124
Tabela 7 - Tempo de gestão de riscos	127
Tabela 8 - Descritiva das variáveis da parte 1 – Seção C do questionário.	230
Tabela 9 - Quantidade de auditores internos na universidade.....	155
Tabela 10 - Descritiva das variáveis da Seção B, segundo 2 grupos	232
Tabela 11 - Descritiva das variáveis da Seção B, segundo 3 grupos	234
Tabela 12 - Descritiva das variáveis da Seção A, segundo 2 grupos formados pela Seção B.....	236
Tabela 13 - Descritiva das variáveis da Seção A, segundo 3 grupos formados pela Seção B.....	238
Tabela 14 - Comparações das médias das variáveis da Parte 1, Seção C, com os 2 grupos formados pela Seção B.....	240
Tabela 15 - Comparações das médias das variáveis da Parte 1, Seção C, com os 3 grupos formados pela Seção B.....	242
Tabela 16 - Comparações das variáveis da Parte 2, Seção C, com os 2 grupos formados pela Seção B.....	244
Tabela 17 - Comparações das variáveis da Parte 2, Seção C, com os 3 grupos formados pela Seção B.....	247
Tabela 18 - Comparações das variáveis da Seção A com as respostas da questão nº 45.....	250
Tabela 19 - Comparações das variáveis da Seção B com as respostas da questão nº 45.....	252
Tabela 20 - Comparações das médias das variáveis da Parte 1, Seção C, com as respostas da questão nº 45	254
Tabela 21 - Comparações das variáveis da Parte 2, Seção C, com as respostas da questão nº 45.....	256

Tabela 22 - Quantidade de participantes do <i>Focus Group</i> , por região e gênero.....	174
Tabela 23 - Tempo de experiência no cargo de Pró-Reitor de Administração	174

Lista de Gráficos

Gráfico 1 - Relação entre o cargo dos respondentes e o tempo de exercício no cargo	121
Gráfico 2 - Existência de Comitê de Governança, Riscos e Controles	125
Gráfico 3 - Gestão de riscos pela Alta Administração.....	126
Gráfico 4 - Existência de Código de Conduta.....	129
Gráfico 5 - Promoção da transparência pública.....	130
Gráfico 6 - Total de membros internos, externos e independentes do CONSUNI ..	131
Gráfico 7 - Processo de escolha dos membros externos e independentes do CONSUNI	133
Gráfico 8 - Vinculação da Auditoria Interna na universidade	134
Gráfico 9 - Comparativo, por região do país, da presença de auditoria interna restritiva	142
Gráfico 10 - Comparativo, por região do país, da presença de auditoria interna coercitiva.....	143
Gráfico 11 - Função da auditoria interna que agrega mais valor à governança da universidade.....	147
Gráfico 12 - Atividades de avaliação com o maior potencial de agregar valor à governança.	148
Gráfico 13 - Atividades de avaliação desenvolvidas, com maior frequência, pela auditoria interna	149
Gráfico 14 - Atividades de consultoria que mais agregam valor à governança.....	150
Gráfico 15 - Percentual de auditorias internas que desenvolvem suas ações de controle com base em uma matriz de risco.	151
Gráfico 16 - Comparativo, por região, da quantidade de auditorias internas que desenvolvem suas ações de controle com base em uma matriz de risco.....	152
Gráfico 17 - Benefícios identificados, pela Alta administração, quando as ações de controle da auditoria interna estão baseadas em uma matriz de risco	152
Gráfico 18 - Áreas da universidade em que a auditoria interna agrega mais valor à governança	154
Gráfico 19 - Localização da auditoria interna	156
Gráfico 20 - Existência de Regimento Interno/Estatuo	157

Gráfico 21 - Dendograma das universidades avaliadas em relação à Seção B do questionário, segundo o método de Ward, com a formação de 2 grupos.	160
Gráfico 22 - Dendograma das universidades avaliadas, em relação à Seção B – formação de 3 grupos	161

Lista de Abreviaturas e Siglas

ABR –	Auditoria Baseada em Riscos
CFC –	Conselho Federal de Contabilidade
CGU –	Controladoria Geral da União
CIPFA –	<i>Chartered Institute of Public Finance and Accountancy</i>
CONSUNI –	Conselho Universitário
CONSAD –	Conselho de Administração
CONSEPE –	Conselho de Ensino, Pesquisa e Extensão
COSO –	<i>Committee of Sponsoring Organizations</i>
ECGI –	<i>European Corporate Governance Institute</i>
IBGC –	Instituto Brasileiro de Governança Corporativa
IFAC –	<i>International Federation of Accountants</i>
IIA Brasil –	Instituto dos Auditores Internos do Brasil
IIA GLOBAL –	Instituto dos Auditores Internos Global
IIARF –	<i>Institute of Internal Auditors Research Foundation</i>
INTOSAI –	<i>International Organization of Supreme Audit Institutions</i>
IPPF –	<i>International Professional Practices Framework</i>
LFR -	Lei de Responsabilidade Fiscal
MEC -	Ministério da Educação
MTFC –	Ministério da Transparência, Fiscalização e Controle
NBC T –	Norma Brasileira de Contabilidade Técnica
OCDE –	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
SCI –	Sistema de Controle Interno
SFC –	Secretaria Federal de Controle Interno
SOX –	<i>Lei Sarbanes Oxley</i>
SEC –	<i>Security and Exchange Commission</i>
TCU –	Tribunal de Contas da União
UGR -	Universidades que possuem Gestão de Riscos e Comitê de Governança, Riscos e Controles.
UNGR -	Universidades que não possuem Gestão de Riscos e não possuem Comitê de Governança, Riscos e Controles.

- UGRCCM - Universidades que possuem Gestão de Riscos, Comitê de Governança, Riscos e Controles e Código de Conduta instituído e monitorado pela Alta administração.
- UNGRCCM - Universidades que não possuem Gestão de Riscos, não possuem Comitê de Governança, Riscos e Controle, todavia, possuem Código de Conduta instituído e monitorado pela Alta administração.
- UNGRNCC - Universidades que não possuem Gestão de Riscos, não possuem Comitê de Governança, Riscos e Controles e, também não possuem Código de Conduta instituído e monitorado pela Alta administração.

SUMÁRIO

1	Introdução.....	37
1.1	Problema de pesquisa.....	40
1.2	Objetivo Geral.....	40
1.3	Objetivos Específicos.....	40
1.4	Justificativa da Pesquisa.....	41
2	Administração Pública.....	44
3	Governança Corporativa.....	48
3.1	Governança Corporativa no Mundo.....	52
3.2	Governança Corporativa no Brasil.....	54
3.3	Governança Pública.....	56
3.4	Governança nas Universidades Públicas Federais Brasileiras.....	69
3.5	Princípios básicos de governança pública.....	74
4	Controle Público.....	78
4.1	Controle externo.....	79
4.1.1	Controle pelos Tribunais de Contas.....	79
4.1.2	Controle social.....	82
4.2	Controle interno.....	83
4.3	Auditoria Interna.....	97
4.3.1	Áreas de atuação da auditoria interna na gestão pública.....	104
4.3.2	Auditoria interna baseada em riscos.....	111
5	Procedimentos Metodológicos.....	114
6	Apresentação e análise dos resultados da pesquisa quantitativa.....	119
6.1	Análise dos resultados da pesquisa quantitativa – Bloco 1 (Análise Descritiva).....	119
6.1.1	Análise descritiva da Seção A (Identificação dos respondentes).....	120
6.1.2	Análise descritiva da Seção B (Governança nas universidades).....	124
6.1.2.1	Síntese das evidências empíricas da Seção B.....	134
6.1.3	Análise descritiva da Seção C - Parte 1 (Atuação das auditorias internas).....	135
6.1.3.1	Síntese das evidências empíricas da Seção C – Parte 1.....	143
6.1.4	Análise descritiva da Seção C – Parte 2 (Atuação da auditoria interna).....	147
6.1.4.1	Síntese das evidências empíricas da Seção C – Parte 2.....	157
6.2	Análise dos resultados da pesquisa quantitativa - Bloco 2 (Análise de agrupamento)	160
6.2.1	Análise de agrupamento – Seção B (Governança nas universidades).....	160

6.2.1.1	Análise cruzada entre as Seções A e B.....	162
6.2.1.2	Análise cruzada entre as Seções A, B e C	164
6.2.1.3	Síntese da análise de agrupamento – Seção B.....	166
6.2.2	Associações de interesse - Questão nº 45 (Auditoria Baseada em Riscos).	169
6.2.2.1	Análise cruzada – Questão nº 45 e a Seção A.....	169
6.2.2.2	Análise cruzada – Questão nº 45 e as Seções B e C	170
6.2.2.3	Síntese dos principais resultados das associações de interesse	171
7	Apresentação e análise dos resultados da pesquisa qualitativa	173
7.1	Localização, data, horário e caracterização dos participantes	173
7.2	Desenvolvimento do <i>Focus Group</i>	175
7.3	Síntese dos resultados encontrados na pesquisa qualitativa à luz do referencial teórico.	188
7.4	Síntese dos principais resultados da pesquisa, quantitativa e qualitativa, à luz do referencial teórico.....	192
8	Discussão dos resultados à luz dos objetivos específicos da pesquisa.	196
9	Considerações finais.....	203
9.1	Tendências da auditoria interna nas universidades públicas federais	205
9.2	Limitações dos resultados da pesquisa.....	205
9.3	Pesquisas futuras.....	206
	Referências	207
	Apêndice A – Questionário	220
	Apêndice B - Briefing do Focus Group	228
	Apêndice C – Roteiro do <i>Focus Group</i>	229
	Apêndice D.....	230
	Apêndice E	232
	Apêndice F	234
	Apêndice G.....	236
	Apêndice H.....	238
	Apêndice I	240
	Apêndice J.....	242
	Apêndice K.....	244
	Apêndice L	247
	Apêndice M	250
	Apêndice N.....	251
	Apêndice O.....	254
	Apêndice P.....	256

1 Introdução

Os diversos casos de corrupção envolvendo os setores privado e público, nas três esferas de governo: federal, estadual e municipal, tem proporcionado um cenário de instabilidade e incertezas para o Brasil, de modo que levantamentos realizados, no final do ano de 2015, por institutos de pesquisa de amplitude nacional, mostraram que a corrupção alcançou pela primeira vez, no país, o topo da lista de preocupações dos brasileiros.

A preocupação dos brasileiros, com a corrupção, consolidou-se com a operação Lava Jato da Polícia Federal, que investiga vultosos desvios de recursos públicos na Petrobrás. Ao longo do ano de 2015, a operação revelou vários esquemas de corrupção, colocando na prisão grandes empresários, banqueiros e políticos.

Com o objetivo de realizar uma comparação da percepção da corrupção, em diversos países, o Instituto *Transparency International*, com sede em Berlim, divulgou, em 2014, os resultados do seu Índice de Percepções da Corrupção (do inglês *Corruption Perception Index – CPI*). Este índice classifica os países de acordo com o nível de percepção da corrupção no setor público.

No ano de 2014, o levantamento cobriu 175 países em uma escala de 0 (muito corrupto) a 100 (muito limpo). Como resultado, nenhum país apresentou pontuação máxima, e dois terços dos países (69%) apresentaram pontuação inferior a 50, indicando uma situação grave de corrupção, no setor público, em boa parte do mundo.

Nesse período, a Dinamarca ficou em primeiro lugar com 92 pontos, seguida pela Nova Zelândia com 91 pontos. Com relação aos países da América Latina, o Chile e o Uruguai foram os destaques, com 73 pontos cada um, ao contrário da Venezuela que ocupou a pior posição do continente com apenas 19 pontos e a posição 161^o. O Brasil ocupou a preocupante posição 69^o entre os 175 países e com apenas 43 pontos ficou empatado com Bulgária, Grécia, Itália e Romênia.

A corrupção é ruim em todos os aspectos, mas principalmente porque reduz a efetividade dos gastos públicos, de forma que os recursos financeiros recolhidos da população, através dos impostos, não são plenamente utilizados no fornecimento de bens e serviços públicos.

Nesse cenário, há uma preocupação crescente do setor público brasileiro em criar controles eficazes e eficientes com a finalidade de inibir a corrupção, tais como: procedimentos padronizados e normativos gerenciais, delegações de autoridade e competência, segregação de funções, mapeamento dos riscos que envolvem os processos estratégicos, adequação e economicidade dos sistemas de controle interno, entre outros (CASTRO, 2015).

Marçola (2011, p. 78) aduz que “os controles são como mecanismos de preservação das instituições públicas e de prevenção da ilicitude, corroborando com Montesquieu, na medida em que o poder deve conter os excessos do próprio poder”.

De acordo com Peter e Machado (2014), a gestão pública possui três instâncias de controle: o controle interno, o controle externo e o controle social. O controle interno é exercido no âmbito da entidade ou por órgãos da própria administração pública, com o objetivo de prevenção e orientação; o controle externo é realizado por órgãos que não fazem parte da gestão administrativa, e por isso, possuem maior independência funcional, como por exemplo, o controle realizado pelos tribunais de contas; e o controle social, que é exercido pelo cidadão, através das prestações de contas e outros instrumentos de transparência da gestão pública.

Na busca da melhor alocação dos recursos públicos, a auditoria representa um importante instrumento de controle do Estado, não apenas colaborando para a evidenciação dos desperdícios na utilização dos recursos, da improbidade administrativa, da inobservância às normas e leis, mas, principalmente, antecipando-se a essas situações no intuito de garantir os resultados planejados, com destaque para os impactos e benefícios sociais advindos (CHAVES, 2011).

De acordo com Batista (2011), há dois tipos de auditoria pública em relação à natureza de sua atuação: auditoria externa e auditoria interna.

A auditoria externa, também chamada de auditoria independente, é uma auditoria realizada por uma instituição externa e sem vínculos com a entidade auditada, e tem como objetivo precípua, a análise e avaliação das demonstrações contábeis da organização (SILVA, 2012).

A auditoria interna é uma atividade realizada por um profissional interno à organização, e que possui como objetivos a realização de auditorias preventiva, operacional e corretiva, fornecendo além de recomendações visando à melhoria dos resultados da instituição, a proteção dos bens e direitos da entidade contra erros e fraudes (BATISTA, 2011).

A *PricewaterhouseCoopers* – PWC, empresa especializada em trabalhos de auditoria e consultoria, menciona que os serviços das unidades de auditoria interna não estão restritos a fornecer apenas avaliação (*assurance*) e a cumprir exigências regulatórias, tendo em vista que a área agrega várias outras competências para atender às expectativas das partes interessadas e gerar valor para a organização. Desta forma, uma unidade estratégica de auditoria interna contribui para formular um novo padrão de governança (PWC, 2014).

Segundo o Instituto dos Auditores Internos do Brasil – IIA Brasil e, em conformidade com a *International Professional Practices Framework* – IPPF, estrutura internacional de práticas profissionais de auditoria interna promulgadas pelo *Institute of Internal Auditors Global* – IIA Global, a missão das unidades de auditoria interna consiste em: “Aumentar e proteger o valor organizacional, fornecendo avaliação (*assurance*), assessoria (*advisory*) e percepção (*insight*) baseadas em risco” (IIA Brasil, s.d.).

Através do processo de avaliação, objetivo e relevante, a auditoria interna agrega valor à organização e contribui para a eficácia e eficiência dos processos de governança, gestão de riscos e controles internos (IIA, 2012).

As normas internacionais estabelecem que a atividade de auditoria interna deve avaliar e sugerir recomendações adequadas para o aperfeiçoamento do processo de governança, visando:

- A promoção da ética e dos valores organizacionais;
- A gestão eficaz e a prestação de contas;
- A transmissão de informações aos setores responsáveis em relação aos riscos e controles;
- A coordenação de atividades e da comunicação entre a gestão, o conselho e os auditores internos e externos (IIA, 2012).

No tocante ao aperfeiçoamento da gestão dos riscos da organização, as normas internacionais orientam que a atividade de auditoria interna avalie se os objetivos organizacionais estão conectados com a missão da entidade, bem como se os riscos relevantes são examinados e adequadamente gerenciados (IIA, 2012).

Em relação aos controles internos, as normas internacionais recomendam que a atividade de auditoria interna deve avaliar se a organização possui controles

eficazes e eficientes em relação à confiabilidade e integridade das informações financeiras e operacionais, proteção dos ativos, conformidade com a legislação vigente, efetividade dos programas e, de modo consequente, o alcance das metas estratégicas da organização (IIA, 2012).

1.1 Problema de pesquisa

Na visão da Alta administração, como se dá a atuação das auditorias internas na governança das universidades públicas federais brasileiras?

1.2 Objetivo Geral

Verificar e analisar, de acordo com a opinião da Alta administração, a atuação das auditorias internas na governança das universidades públicas federais brasileiras.

1.3 Objetivos Específicos

- 1- Identificar, de acordo com a opinião da Alta administração, qual é a função (consultoria / avaliação), atividades desenvolvidas e as áreas de atuação das auditorias internas que mais adicionam valor para a governança das universidades públicas federais brasileiras.
- 2- Verificar e analisar quais são os benefícios identificados pela Alta administração quando as ações de controle da auditoria interna, integrantes do Plano Anual de Auditoria Interna- PAINT, são desenvolvidas com base em uma matriz de risco elaborada pelos auditores internos.
- 3- Identificar se as auditorias internas restringem a liberdade de atuação da Alta administração e/ou atuam de maneira coercitiva nas universidades públicas federais brasileiras.
- 4- Verificar e analisar, do ponto de vista da Alta administração das universidades públicas federais brasileiras, quais são as principais limitações que as auditorias internas encontram na realização dos seus trabalhos.

1.4 Justificativa da Pesquisa

O crescimento e a complexidade das organizações geraram um fenômeno muito comum na atualidade: a separação entre a propriedade e a gestão da organização. No momento em que o proprietário não acumula a função de gestor, há grandes chances de ocorrer o chamado conflito de agência, representado pela divergência de interesses entre o proprietário e o administrador da organização. A divergência de interesses inibe o potencial de utilização dos recursos e reduz o valor da organização, e dessa forma, é desejável reduzi-la ao menor patamar possível (LÉLIS; MÁRIO, 2009).

De acordo com Silveira (2004), a redução dos conflitos de interesses está intimamente relacionada aos mecanismos de governança adotados nas organizações. Desse modo, e segundo Lélis e Mário (2009), a auditoria interna é considerada um mecanismo de monitoramento utilizado pelo proprietário (conselho de administração) em relação ao agente (presidente e diretores), para a redução dos conflitos de agência.

Esse entendimento é corroborado por Becker, Defond, Jiambalvo, & Subramanyam (1998 apud LIZOTE et al., 2015) quando mencionam que a auditoria reduz as assimetrias de informação existentes entre os agentes (gestores) e os demais interessados na empresa.

De maneira geral, as atribuições da auditoria interna são bem conhecidas, todavia, o seu papel tem evoluído ao longo do tempo: inicialmente, sua função era avaliar as transações com o objetivo de inibir fraudes; posteriormente, o foco passou a ser a redução de erros, através de uma avaliação abrangente dos controles internos; e atualmente, uma moderna unidade de auditoria interna considera a avaliação dos controles internos sob a ótica de risco (CASTRO, 2015).

Nesse contexto, dado o importante papel da auditoria interna na governança das organizações, a presente pesquisa abalizou como população de estudo as auditorias internas das universidades públicas federais brasileiras.

As universidades públicas brasileiras têm obtido destaque nos principais rankings de avaliação do ensino superior em âmbito nacional e internacional. De acordo com o *Times Higher Education World University Rankings*, elaborado pela revista inglesa *Times Higher Education*, no ano de 2016, o Brasil foi o país com o maior número de instituições dentre as melhores universidades da América Latina.

São 23 universidades brasileiras entre as 50 latino-americanas mais bem classificadas pela revista. Desse total, 6 são universidades públicas estaduais: Universidade de São Paulo – USP, Universidade Estadual de Campinas – UNICAMP, Universidade Estadual Paulista – UNESP, Universidade Estadual do Rio de Janeiro – UERJ, Universidade Estadual de Londrina – UEL e Universidade Estadual de Maringá – UEM, 12 são universidades públicas federais: Universidade Federal do Rio de Janeiro – UFRJ, Universidade Federal de Viçosa – UFV, Universidade Federal do ABC – UFABC, Universidade Federal de Minas Gerais – UFMG, Universidade Federal de Pernambuco – UFPE, Universidade Federal de Goiás – UFG, Universidade Federal de Ouro Preto – UFOP, Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC, Universidade Federal do Paraná – UFPR, Universidade Federal do Rio Grande do Norte – UFRN, Universidade Federal Fluminense – UFF e Universidade Federal de Lavras – UFLA, e 5 são universidades privadas: Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro – PUC Rio, Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul – PUC RS, Pontifícia Universidade Católica do Paraná – PUC PR, Universidade Nove de Julho – UNINOVE e Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS.

Uma outra classificação internacional equitativamente influente e amplamente observada é o *QS University Rankings: Latin America 2016*, um estudo baseado na reputação acadêmica das universidades no mercado de trabalho, publicações, quantidade de professores com doutorado, reputação dos graduados no mercado de trabalho, entre outros critérios, envolvendo as universidades da região Latino-Americana, realizado pela renomada empresa britânica especializada em avaliação educacional, *Quacquarelli Symonds* (QS), que evidencia as universidades brasileiras, como em anos anteriores, com 17 instituições entre as 50 melhores. Desse total, 4 são universidades públicas estaduais (Universidade de São Paulo - USP, Universidade Estadual de Campinas – UNICAMP, Universidade Estadual Paulista – UNESP e Universidade do Estado do Rio de Janeiro - UERJ), 10 são universidades públicas federais (Universidade Federal do Rio de Janeiro - UFRJ, Universidade de Brasília – UnB, Universidade Federal de Minas Gerais - UFMG, Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS, Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC, Universidade Federal de São Paulo – UNIFESP, Universidade Federal de São Carlos – UFSCAR, Universidade Federal do Paraná – UFPR, Universidade Federal de Pernambuco – UFPE e Universidade Federal

Fluminense – UFF) e 3 universidades privadas (Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro – PUC Rio, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC SP e Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul – PUC RS).

Em âmbito nacional, verificou-se através do Ranking Universitário Folha – RUF, do ano de 2016, publicado pelo jornal Folha e elaborado com base em diferentes indicadores, tais como: pesquisa, ensino, inovação, internacionalização e mercado, que dentre as 195 universidades brasileiras avaliadas, as 10 melhores são universidades públicas, sendo 7 delas Universidades Públicas Federais, classificadas nessa ordem: Universidade Federal do Rio de Janeiro - UFRJ (pública federal), Universidade de São Paulo - USP (pública estadual), Universidade Estadual de Campinas - UNICAMP (pública estadual), Universidade Federal de Minas Gerais - UFMG (pública federal), Universidade Federal do Rio Grande do Sul - UFRGS (pública federal), Universidade Estadual Paulista Júlio de Mesquita Filho - UNESP (pública estadual), Universidade Federal do Paraná - UFPR (pública federal), Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC (pública federal), Universidade de Brasília - UnB (pública federal) e Universidade Federal do Ceará - UFC (pública federal).

Cabe ressaltar a importância e destaque que tiveram, nos rankings pesquisados, as três universidades públicas estaduais paulistas: Universidade de São Paulo - USP, Universidade Estadual de Campinas - UNICAMP e a Universidade Estadual Paulista Júlio de Mesquita Filho - UNESP, e que não fazem parte da população dessa pesquisa pela inexistência de unidades de auditoria interna nessas universidades. As atividades de controle e avaliação dessas universidades são realizadas pelo Departamento de Controle e Avaliação - DCA da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo – SEFAZ/SP, órgão da Administração Direta do Poder Executivo Estadual, conforme Decreto nº 60.812, de 30 setembro de 2014.

2 Administração Pública

Segundo Castro (2015), a administração pública pode ser interpretada em dois aspectos: o aspecto organizacional que representa os órgãos e entidades responsáveis por funções administrativas, e nesse sentido o termo deve ser escrito com as iniciais em letra maiúscula (Administração Pública) e o aspecto funcional que representa o conjunto de atividades legalmente desenvolvidas pelo Estado, e nesse caso, as iniciais são escritas em letra minúscula (administração pública).

De acordo com Bresser-Pereira (2008, p. 391):

O desenvolvimento econômico é possível somente quando o Estado - nação pode contar com um Estado eficaz. Os empresários privados farão a maior parte do investimento, mas um Estado capaz será crucial na criação de condições institucionais e econômicas de acumulação de capital e de crescimento. É de conhecimento comum nos dias de hoje que as instituições são fundamentais na promoção do desenvolvimento econômico.

A Administração Pública possui características especiais, conforme menciona Castro (2009, p. 35):

- É uma instituição onde a participação do cidadão é obrigatória;
- Dispõe de um enorme poder de compulsão: o poder de tributar, de emitir moeda, de definir tipos de proibições para o cidadão, de punir, entre outros.
- Não dispõe de mecanismos naturais de correção de desvios, como ocorre nas atividades privadas, onde a competição e o lucro funcionam como potentes instrumentos para reduzir desperdícios, melhorar o desempenho e alocar recursos de forma mais eficiente;
- O direito de propriedade estatal é difuso, não existindo a vigilância do “olho do dono” como na empresa, o que dá margem ao surgimento de grupos de pressão, internos ou externos ao aparelho estatal, que procuram explorar o interesse e o patrimônio público em proveito próprio.

Verifica-se que as organizações grandes e complexas precisam ser disciplinadas e eficientes na manutenção da sua missão institucional. Essa realidade é ainda mais complicada quando se trata de um Estado, tendo em vista suas características peculiares que impõem a necessidade de um adequado sistema de controle interno (CASTRO, 2015).

Segundo Castro (2015, p.18), “A administração pública deve ser vista como contraponto da administração privada. Lá, tudo é permitido, exceto o que a lei proíbe. Na área pública, nada é permitido, somente o que a legislação autoriza”.

A Administração Pública Federal foi definida pelo Decreto-lei nº 200 de 1967, que a dividiu, no artigo 4º, em duas áreas: Administração Direta e Administração Indireta:

- I – A Administração Direta, que se constitui dos serviços integrados na estrutura administrativa da Presidência da República e dos Ministérios;
- II – A Administração Indireta, que compreende as seguintes categorias de entidades, dotadas de personalidade jurídica própria:
 - a) Autarquias;
 - b) Empresas Públicas;
 - c) Sociedades de economia mista;
 - d) Fundações Públicas (BRASIL, 1967).

A Administração Direta engloba os três poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário) e compreende o conjunto de órgãos integrados responsáveis pela condução da administração nos três poderes, tais como os Ministérios no Poder Executivo Federal.

A Administração Indireta compreende os serviços de interesse público, transferidos do Estado para uma organização por ele criada ou autorizada. É constituída por pessoas jurídicas de direito público ou privado, que são as autarquias, fundações, empresas públicas e sociedades de economia mista (PETER; MACHADO, 2014).

Segundo Meirelles (2005, p. 340), “As autarquias são entes administrativos autônomos, criados por lei específica, com personalidade jurídica de direito público interno, patrimônio próprio e atribuições estatais específicas”.

Essa definição está em consonância com o art. 37, XIX da Constituição Federal de 1988 que estabelece:

Somente por lei específica poderá ser criada autarquia e autorizada a instituição de empresa pública, de sociedade de economia mista e de fundação, cabendo à lei complementar, neste último caso, definir as áreas de sua atuação (BRASIL, 1988).

As autarquias podem ser divididas em fundacional ou de regime especial. As autarquias de regime especial são certificadas com privilégios peculiares, com maior autonomia em relação as fundacionais (CASTRO, 2015).

De forma exemplificativa, e de acordo com o art. 4º, da Lei nº 5.540 de 1968, que fixa as normas de organização e funcionamento do ensino superior:

As universidades e os estabelecimentos de ensino superior isolados constituir-se-ão, quando oficiais, em autarquias de regime especial

ou em fundações de direito público e, quando particulares, sob a forma de fundações ou associações (BRASIL, 1968).

Além das autarquias e fundações, a administração pública indireta é composta pelas empresas públicas e sociedades de economia mista, designadas genericamente como empresas estatais, vinculadas também à estrutura do Poder Executivo.

Segundo Sanches (1997, p. 98), “A empresa pública é a entidade criada por lei para a realização de atividades de interesse do poder público, com personalidade jurídica de direito privado, patrimônio próprio e seu capital pertence integralmente ao setor público”.

A sociedade de economia mista é um tipo societário que combina a participação estatal e privada em seu capital social e que se apresenta como um importante instrumento do Estado para a implantação de políticas públicas (BONFIM, 2011).

Segundo Bresser-Pereira (2008), a Administração Pública, independentemente da forma de sua constituição legal, precisa ser eficaz e eficiente na prestação dos serviços públicos.

Nesse aspecto, a Administração Pública tem sua base fixada em cinco princípios, elencados no artigo 37 da Constituição Federal de 1988:

A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência (BRASIL, 1988, p.1).

O princípio da legalidade deve ser percebido em conjunto com o da finalidade do Estado, pois a legalidade restringe a ação do dirigente e a finalidade impõe a ele obrigação.

O segundo princípio é o da impessoalidade e está relacionado à própria finalidade pública. A administração pública não pode agir em benefício de determinadas pessoas. O interesse público deve ser o objetivo de atuação da administração pública, daí por que o ente em nome do qual o administrador age é a União, Estados ou Municípios e não a pessoa de seu administrador.

De acordo com Castro (2015, p. 22), “O princípio da moralidade trouxe como consequência a possibilidade de aumento do controle sobre a atividade

administrativa. O princípio refere-se à disciplina interna da administração, enquanto o da legalidade alcança a moral institucional no âmbito do Poder Judiciário”.

A publicidade refere-se à transparência dos atos administrativos, ressalvadas as hipóteses de sigilo previstas na Constituição Federal de 1988. O princípio da publicidade, além de garantir seus efeitos externos, permite conhecimento e controle pelos cidadãos.

Segundo Castro (2015, p. 23), “Na administração pública, o princípio da eficiência veio reforçar a tese de que não basta ao gestor atuar apenas de forma legal e neutra, é fundamental que atue com alto rendimento, maximizando a relação benefício/custo”.

Os princípios aplicados à administração pública possuem por objetivo consolidar os eixos fundamentais da gestão pública, tais como o planejamento, transparência, controle, responsabilidade na gestão fiscal dos recursos públicos e *accountability* (SANTOS, 2002).

De acordo com Bresser-Pereira (2008, p. 393), “Alguns países como Austrália, Nova Zelândia e Reino Unido têm obtido destaque em reformas na gestão pública”, e no Brasil, segundo Kissler e Heidemann (2006, p. 480), “As condições insatisfatórias da modernização da administração pública gerencial - *new public management* proporcionaram o surgimento e atratividade de um novo modelo: a Governança Pública – *Public Governance*”.

3 Governança Corporativa

O termo governança não tem uma única definição, pois geralmente é entendido como a forma que uma instituição é administrada, as suas estruturas administrativas, a cultura, as suas políticas e estratégias, bem como a maneira como a organização se relaciona com as partes interessadas (BARRETT, 2002).

Segundo Oliva et al. (2009), “[...] a governança corporativa é considerada um instrumento relevante de gestão estratégica das organizações, independente do segmento da economia e tamanho de sua estrutura”.

Para Larrate (2013), há diversas perspectivas em relação a governança corporativa. Para determinadas áreas do conhecimento, a governança é compreendida como uma ferramenta de proteção do patrimônio da organização, inerente ao sistema de controle interno, em outras áreas, como por exemplo, no campo do direito societário, a visão de governança está centrada na análise dos conflitos de interesses existentes nas organizações.

Nesse aspecto, e de acordo com Silveira (2004, p. 4), “a governança corporativa pode ser entendida como o conjunto de mecanismos de incentivo e controle, internos e externos, que visam a minimizar os custos decorrentes do problema de agência”.

De forma complementar, Carvalho (2002, p. 19) aduz que:

Governança corporativa é um conjunto de regras que visam minimizar os problemas de agência. O problema de agência (ou problema agente-principal) aparece quando o bem-estar de uma parte (denominada principal) depende das decisões tomadas por outra (denominada agente). Embora o agente deva tomar decisões em benefício do principal, muitas vezes ocorrem situações em que os interesses dos dois são conflitantes, dando margem a um comportamento oportunista por parte do agente (referido como *moral hazard* ou oportunismo).

O comportamento oportunista dos agentes tem origem na crença da racionalidade limitada, segundo a concepção do economista, psicólogo e pesquisador norte-americano em ciências do comportamento, Herbert Alexander Simon, tendo como seguidor, Oliver Eaton Williamson, que conquistou o Prêmio Nobel de Economia em 2009, pela análise realizada em relação a governança econômica. Desse modo, os agentes estão dispostos a ocultar informações fundamentais para realizar as transações, o que estimula a outra parte a praticar erros, beneficiando, dessa maneira, os seus próprios interesses (GIL, 2016).

Segundo o IBGC (2015, p. 97), “há conflito de interesses quando alguém não é independente em relação à matéria em discussão e pode influenciar ou tomar decisões motivadas por interesses distintos daqueles da organização”.

No estudo das teorias organizacionais modernas, verifica-se a existência da Teoria da Agência, também destacada como Teoria do Principal-Agente, elaborada por Michael Jensen e William Meckling (1976). Essa teoria considera a ocorrência dos conflitos de interesses entre o principal e o agente, com base na racionalidade limitada e ênfase na assimetria de informação, em decorrência dos diferentes níveis de informação entre principal e agente (GIL, 2016).

Segundo Jensen e Meckling (1976), o principal delega poderes e estimula o agente na tomada de decisões em seu benefício. Se o principal e agente buscarem maximizar suas utilidades pessoais, há uma forte razão para acreditar que o agente não agirá no melhor interesse do principal. Nesse sentido, o principal precisa monitorar e estabelecer incentivos para o agente, que são os chamados custos de agência.

De acordo com Lélis e Mário (2009), “Apesar de a teoria da agência ser omitida na grande maioria das publicações sobre auditoria interna, ela é a origem conceitual da atividade de auditoria, como um mecanismo de monitoramento para redução dos conflitos de agência”.

Segundo Gil (2016, p. 221), “Governança é o ato de organizar as transações da firma de maneira a protegê-la contra os riscos do oportunismo”.

Segundo o Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa do Instituto Brasileiro de Governança Corporativa – IBGC (2015, p. 20), a governança corporativa:

É o sistema pelo qual as organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo os relacionamentos entre sócios, conselho de administração, diretoria e órgãos de fiscalização e controle e demais partes interessadas. As boas práticas de governança corporativa convertem princípios em recomendações objetivas, alinhando interesses com a finalidade de preservar e otimizar o valor econômico de longo prazo da organização, facilitando seu acesso a recursos e contribuindo para a qualidade da gestão da organização, sua longevidade e o bem comum.

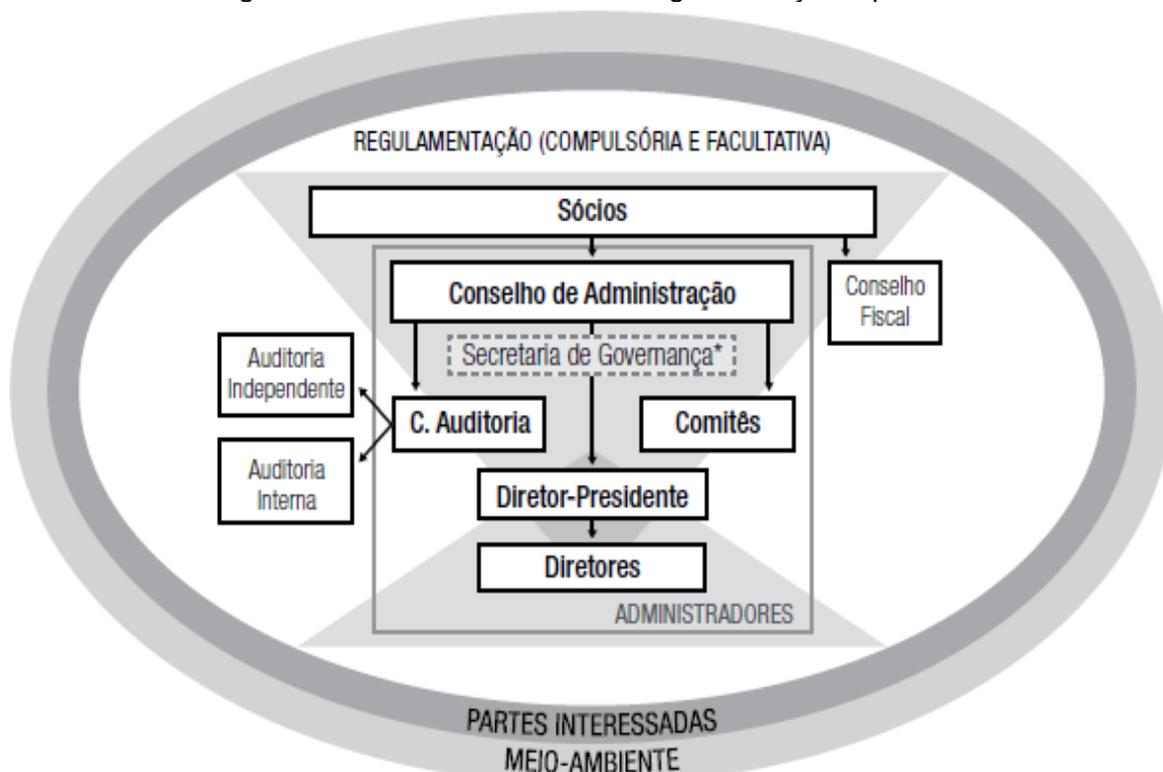
Verifica-se que o sistema de governança é abrangente, no qual inclui os acionistas, conselhos de administração, diretores, empregados, credores e governo que influenciam na gestão das organizações (GILLAN, 2006).

Em complemento, e de acordo com Rodrigues e Mendes (2004, p. 114), “A governança corporativa deve atender ao interesse dos acionistas, em compatibilização com os interesses dos empregados, clientes, fornecedores, credores e da comunidade”.

A estrutura do sistema de governança corporativa é complexa, mas é fundamental para a redução dos custos de agência e fraudes na gestão das organizações (LARRATE, 2013).

Dessa forma, e segundo o IBGC (2015), a estrutura do sistema de governança corporativa envolve a participação, não apenas dos sócios e administradores (conselho de administração, comitês, diretor-presidente e diretores), mas também de todas as demais partes interessadas na organização, conforme demonstrado na Figura 1 a seguir:

Figura 1 - Estrutura do sistema de governança corporativa



Fonte: IBGC (2015, p. 19)

Uma boa governança corporativa requer a definição clara do papel de cada um dos órgãos relacionados com a gestão corporativa da empresa: conselho de administração, conselho fiscal, auditoria interna, auditores independentes, comitês de auditoria, entre outros (CARMONA; PEREIRA; SANTOS, 2010).

O conselho de administração é o elemento central do sistema de governança da organização, com responsabilidade pela direção estratégica da organização e monitoramento da diretoria executiva. O relacionamento do conselho de administração com os sócios, diretores executivos, comitês, conselho fiscal e auditorias deve ser transparente e efetivo, inibindo assimetria de informações (IBGC, 2015).

O Conselho de Administração ou órgão de atribuições equivalentes devem participar ativamente das atividades desenvolvidas pelas auditorias internas, consoante a recomendação proposta pelo Instituto Brasileiro de Governança Corporativa - IBGC (2015, p.67):

O conselho de administração, com o apoio do comitê de auditoria, deve participar ativamente no planejamento dos trabalhos de auditoria interna, aprovar o planejamento anual, analisar os resultados e monitorar a implementação das recomendações apresentadas pela auditoria interna. Relatórios deverão ser encaminhados à diretoria, com base em informações entregues ao comitê de auditoria e ao conselho.

A diretoria executiva, formada pelo diretor-presidente e diretores, é responsável pela gestão da organização, com base nas diretrizes gerais emanadas do conselho de administração.

Segundo o IBGC (2015), a diretoria executiva é a responsável pela divulgação dos princípios, propósitos e valores da organização, elaboração e implementação dos processos administrativos (operacionais e financeiros), inclusive os concernentes à gestão de riscos e de comunicação com o mercado e demais partes interessadas, bem como pela verificação da conformidade da organização em relação às políticas internas e legislação vigente.

Em adendo, e de acordo com o IBGC (2015, p. 70):

O monitoramento, o reporte e a correção de eventuais desvios, sejam eles decorrentes de descumprimento da legislação e/ou regulamentação interna e externa, gerenciamento de riscos, auditoria ou controles internos, também são parte das responsabilidades da diretoria. Na qualidade de administradores, os diretores possuem deveres fiduciários à organização e prestam contas de suas ações e omissões à própria organização, ao conselho de administração e às partes interessadas.

O conselho de administração recebe assessoria do comitê de auditoria em relação as demonstrações contábeis e ao sistema de controles internos. Para assegurar a confiabilidade e integridade dos demonstrativos contábeis, o comitê de

auditoria se apoia nos trabalhos realizados pela auditoria independente. Em relação ao sistema de controles internos, o comitê de auditoria tem o respaldo da auditoria interna, que possui a responsabilidade de monitorar, avaliar e recomendar melhorias no ambiente de controles. Além disso, o comitê de auditoria, através do plano de trabalho da auditoria interna, deve avaliar a aderência pela diretoria à política de riscos e conformidade (*compliance*) aprovada pelo conselho de administração (IBGC, 2015).

3.1 Governança Corporativa no Mundo

Segundo Silveira (2002), a governança corporativa surgiu nos Estados Unidos em decorrência dos conflitos de interesses entre acionistas e executivos, principalmente em relação ao excesso de poder e apropriação de riqueza.

A expressão governança corporativa começou a ser utilizada, no término da década de 80, para constituir um modo de gestão das empresas americanas de capital aberto que gerasse transparência e credibilidade para os seus investidores (CARLSSON, 2001).

No início da década de 90, a participação ativa dos investidores institucionais, principalmente fundos de pensão, proporcionou transformações nas práticas de governança corporativa da maioria das organizações americanas, estimulando, por exemplo, o acréscimo de conselheiros profissionais e independentes nos conselhos e a demissão crescente de executivos em decorrência de baixo desempenho na gestão (SILVEIRA, 2002).

Nessa mesma década (1992), foi publicado, na Inglaterra, o Relatório *Cadbury*, denominado *The Financial Aspects of Corporate Governance*, considerado o primeiro código de boas práticas de governança corporativa, elaborado pelo *Cadbury Committee*, comitê criado pelo conselho de relato financeiro, a Bolsa de Valores de Londres - *London Stock Exchange* e profissionais de contabilidade para discutir os aspectos de governança corporativa em relação às práticas financeiras e de contabilidade (ECGI, s.d.).

Segundo Camargo (2010), o relatório *Cadbury* mostrou-se adaptável ao setor público com relação aos princípios de governança aplicados no setor privado, tais como a transparência, a *accountability* e a integridade, o que de certo modo,

impulsionou as reflexões, em 1995, do *British Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (CIPFA)* sobre a governança no setor público.

Nesse contexto, os vários debates internacionais sobre governança corporativa estimulados pela OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico foram consolidados na criação de um fórum denominado *OECD Business Sector Advisory Group on Corporate Governance* com o objetivo de divulgar, internacionalmente, os princípios de governança corporativa (OCDE, 1999).

As práticas de governança corporativa ganharam evidência mundial com a eclosão dos escândalos financeiros ocorridos no início de 2001, que provocaram grandes prejuízos ao mercado acionário, produzidos principalmente pelas empresas americanas: Enron, Worldcom e Arthur Andersen (SILVA, 2006).

A série de escândalos envolvendo a manipulação contábil de inúmeras empresas americanas culminou na aprovação, pelo congresso americano em 30 de julho de 2002, da Lei *Sarbanes Oxley* – SOX, com a finalidade de assegurar a responsabilização da Alta administração pelas informações fornecidas e resgatar a credibilidade do mercado de ações norte-americano (BORGERTH, 2007).

Segundo Silva e Machado (2008, p. 2):

Com o surgimento da Lei SOX, as empresas passaram a ter que se adaptar a um cenário de mudanças, principalmente no setor de auditoria interna, onde precisaram ter uma definição clara e detalhada dos controles de cada área, para que assim, pudessem fornecer informações transparentes aos administradores e investidores sobre a situação patrimonial e financeira da organização.

Segundo o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa - IBGC (2015), as práticas de governança corporativa nos diferentes países são instituídas de acordo com o seu ambiente social, econômico, corporativo e regulatório.

3.2 Governança Corporativa no Brasil

O mercado brasileiro demonstrou a importância do tema governança corporativa na década de 90, em decorrência da maior competitividade empresarial gerada pela globalização e conseqüentemente, da necessidade de obtenção de financiamentos, com o menor custo possível, via mercados de capitais nacionais e internacionais (SILVEIRA, 2005).

A referência de Governança Corporativa no Brasil é o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa – IBGC, constituído como uma associação sem fins lucrativos desde 27 de novembro de 1995, cujo objetivo é encorajar nas organizações a adoção das melhores práticas de governança corporativa, permeados pelos princípios da transparência, equidade, prestação de contas (*accountability*) e responsabilidade corporativa (IBGC, 2015).

De acordo com Silveira (2005, p. 59), “O Instituto Brasileiro de Governança Corporativa – IBGC é a única organização da América Latina totalmente focada na discussão de Governança Corporativa”.

Tendo em vista as peculiaridades empresariais de cada país, a forma encontrada para o estudo dos sistemas de governança corporativa foi a observação do sistema praticado nos mercados mais desenvolvidos, os quais serviram como parâmetro aos demais países. A divisão ocorreu em duas grandes categorias: *Outsider System* e *Insider System*, que correspondem aos principais modelos praticados nos mercados mais desenvolvidos (IBGC, s.d.).

Segundo o IBGC (s.d.), o modelo brasileiro de governança corporativa é equivalente ao *Insider System*, que é o sistema de governança adotado pela Europa Continental e Japão, no qual possui predominância da propriedade concentrada, em que o mercado de dívida e títulos possui um papel importante no crescimento e financiamento das empresas, existência de grandes grupos/conglomerados empresariais, muitas vezes altamente diversificados, forte presença de empresas familiares e controladas pelo Estado e reconhecimento mais explícito e sistemático de outros *stakeholders* não financeiros.

No entanto, à medida que o mercado de capitais e os investidores institucionais ganham destaque como alternativa de financiamento nas empresas, o sistema passa a adquirir algumas características do modelo anglo-saxão, presente nos Estados Unidos e Reino Unido, como a estrutura de propriedade dispersa nas

grandes empresas e tipicamente fora da gestão diária da organização, mercado com possibilidade real de aquisições hostis de controle e foco na maximização do retorno para os acionistas (IBGC, s.d.).

Silveira (2002, p. 31) menciona determinadas características que indicam o modelo de governança das empresas brasileiras de capital aberto listadas em bolsa:

- Estrutura de propriedade com forte concentração das ações com direito a voto (ordinárias) e alto índice de emissão de ações sem direito a voto (preferenciais);
- Empresas com controle familiar, compartilhado por alguns poucos investidores, alinhados por meio de acordo de acionistas para resolução das questões relevantes;
- Presença de acionistas minoritários pouco ativos;
- Alta sobreposição entre propriedade e gestão, com os membros do conselho representando os interesses dos acionistas controladores;
- Pouca clareza na divisão dos papéis entre conselho e diretoria, principalmente nas empresas familiares;
- Escassez de conselheiros profissionais no Conselho de Administração;
- Remuneração dos conselheiros como fator pouco relevante;
- Estrutura informal do Conselho de Administração, com ausência de comitês para tratamento de questões específicas, como auditoria ou sucessão.

Verifica-se, pelas características mencionadas, anteriormente, certa fragilidade em relação ao conselho de administração das empresas e, de acordo com Rodrigues e Mendes (2004) a atuação efetiva do Conselho de Administração é fundamental para o aumento do valor das organizações. Em consonância com as melhores práticas internacionais, os membros do conselho de administração devem ser externos e independentes, com exceção do diretor presidente que é o principal executivo da diretoria. Além disso, o presidente do conselho de administração não deve ser o diretor presidente da diretoria executiva.

De forma complementar, a *Security and Exchange Commission* – SEC e a Bolsa de Valores de Nova York sugerem que os comitês vinculados aos conselhos de administração para discutir os assuntos referentes à nomeação, à remuneração e à auditoria devem ter maioria de membros independentes à gestão (RODRIGUES; MENDES, 2004).

De acordo com Rodrigues e Mendes (2004), profissionais especializados em conselhos de administração descrevem três tipos de conselhos na realidade brasileira: 1º O pró - forma, que representa grande parte das empresas abertas; 2º O de empresa familiar, que contém alguns conselheiros externos para compartilhar

com as decisões dos membros mandantes das famílias e o 3º é o profissional, que ocorre em pequena escala.

Apesar das deficiências apontadas em relação ao conselho de administração das empresas, Silveira (2002, p. 34) menciona algumas iniciativas institucionais e governamentais que vêm contribuindo para a melhoria das práticas de governança pelas empresas brasileiras:

- A criação do Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC), em 1995;
- A aprovação da lei nº 10.303, de 31 de outubro de 2001, conhecida como a Nova Lei das S.As;
- A criação dos níveis 1 e 2 de governança corporativa e do Novo Mercado pela Bolsa de Valores de São Paulo;
- O estabelecimento de novas regras pela Secretaria de Previdência Complementar (SPC) para definição dos limites de aplicação de recursos dos fundos de pensão;
- A definição, pelo BNDES, da adoção de práticas de boa governança corporativa com um dos requisitos preferenciais para a concessão de financiamentos.

De acordo com Hora, Oliveira e Forte (2014), apesar do setor privado e o setor público possuírem focos específicos, a governança nas entidades privadas e públicas apresenta muitas semelhanças. Identifica-se que são comuns entre elas as questões que abrangem a separação entre propriedade e gestão, responsável pela criação dos problemas de agência; os mecanismos definidores de responsabilidades e poder; o monitoramento e o incentivo na realização das políticas e objetivos definidos; entre outros aspectos.

3.3 Governança Pública

De acordo com Secchi (2009), a governança pública constitui-se em um movimento fomentado pela administração pública gerencial e sucessora do modelo burocrático weberiano, no qual, segundo Bevir (2010), foi um movimento potencializado a partir da crise do Estado da década de 1980, com o objetivo de melhorar a efetividade dos serviços públicos prestados à sociedade.

No setor público brasileiro, o crescimento das funções e atividades do Estado em inúmeros setores (prestador de serviço e regulador de serviços públicos prestados por particulares) estimulou a ocorrência dos chamados conflitos entre principal e agente (SILVA, 2011).

Nesse aspecto, e de acordo com Carvalho (2010, p. 7):

Como o Estado é uma representação política além de ser uma organização administrativa, diversos problemas da relação Agente-Principal emergem da inevitável delegação de poder inerente a esta estrutura. Quem administra o Estado são políticos e burocratas, políticos representando interesses dos cidadãos e burocratas subordinados aos interesses dos políticos. Estas relações, segundo Przeworski (2007) são as mais difíceis de serem resolvidas, tanto quanto à criação da estrutura de incentivos, quanto como à forma de exercer o monitoramento destes incentivos dada a multiplicidade de agentes e à grande dimensão da assimetria de informações existente, sobretudo, entre a sociedade civil e o Estado.

Infere-se, no contexto público, que o cidadão é o “principal”, que possui o poder social, podendo praticá-lo de forma agrupada através de estruturas constituídas para representá-lo (DALLARI, 2005). Essa constatação é corroborada pelo parágrafo único, do art. 1º da Constituição Federal de 1988 no qual: “Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição”.

Em complemento, e de acordo com Secchi (2009, p. 363):

No modelo burocrático, o cidadão é chamado de usuário dos serviços públicos. Na retórica dos modelos da Administração Pública Gerencial e Governo Empreendedor, os cidadãos são tratados como clientes, cujas necessidades devem ser satisfeitas pelo serviço público. Sob o guarda-chuva da Governança Pública, os cidadãos e outras organizações são chamados de parceiros ou *stakeholders*, com os quais a esfera pública constrói modelos horizontais de relacionamento e coordenação.

Os agentes são aqueles a quem foi incumbida autoridade para administrar os recursos públicos, composto por representantes eleitos, conselhos, autoridade máxima, dirigentes superiores e gerentes (TCU, 2014), conforme demonstrado na Figura 2, a seguir:



Fonte: TCU (2014, p. 43)

Segundo Slomski (1999), o cidadão não sabe, com certeza, se o seu agente está maximizando o retorno de seu capital como ele desejaria na produção de bens e serviços, gerando, dessa forma, uma assimetria informacional.

Para Campos (1990), na medida em que aumenta o tamanho e a complexidade das organizações públicas, cresce também o risco da concentração de poder dos gestores públicos, quando esses não são representantes legítimos dos cidadãos. Nesse contexto, a deficiência do sistema de controle reduz o desejo democrático do governo pelo povo, porque expõem os cidadãos aos riscos potenciais das estruturas burocráticas.

Nesse contexto, e de acordo com Silva (2011, p. 202), “para diminuir o conflito de interesses, o Estado edita leis e normas que possam garantir a transparência das atividades de interesse público, por meio da responsabilização e da prestação de contas”.

Segundo Linczuk (2012), para que o conflito de interesses seja minimizado e haja uma efetiva governança pública, é fundamental uma democracia participativa, com o fornecimento pelo Estado de instrumentos capazes de assegurar o controle da administração pública pela sociedade.

Segundo o Word Bank (2013 apud TCU, 2014), “governança diz respeito às estruturas, funções, processos e tradições organizacionais que visam garantir que as ações planejadas (programas) sejam executadas de tal maneira que atinjam seus objetivos e resultados de forma transparente”.

De acordo com Streit e Klering (2004), há distinção do conceito de governança pública e privada. De modo geral, no setor privado, a governança está relacionada com a estrutura organizacional e a prestação de contas para os acionistas. No setor público, a expressão governança revela diferentes perspectivas em decorrência da dimensão e complexidade das entidades governamentais.

Ressalta-se, como exemplo dessa complexidade, a governança das agências reguladoras, pois apresentam peculiaridades em relação a outras entidades públicas, uma vez que são criadas com vigorosa autonomia, relativa independência e mandato fixo de seus dirigentes. A governança nas agências regulatórias envolve um processo, complexo e contínuo, de se governar o mercado regulado, por meio de um conjunto de práticas, instituições e regras que visam implementar políticas públicas regulatórias em benefício da sociedade (CASANOVA JÚNIOR, 2014).

Na governança regulatória, verifica-se, em termos gerais, que os conselhos e ministérios (poder concedente) têm a prerrogativa de definição de diretrizes estratégicas e de planejamento de longo prazo. Por sua vez, o poder de outorga, contratação, normatização e fiscalização são das agências reguladoras (TCU, 2011).

De forma complementar e segundo o TCU (2011, p.1):

A governança regulatória são as regras e as práticas que regem o processo regulatório, a sistemática de interação entre os atores envolvidos e o desenho institucional no qual estão inseridas as agências, bem como os meios e instrumentos utilizados pelos reguladores em prol de uma regulação eficiente, transparente e legítima.

Uma ilustração das especificidades da governança no setor privado e no setor público é apresentada nos Quadros 1 e 2, a seguir:

Quadro 1- Características da Governança no Setor Privado e no Setor Público.

	Setor Privado	Setor Público (Adm. Direta)	Setor Público (Adm. Indireta – Autarquias e Fundações Públicas)	Setor Público (Adm. Indireta – Sociedade de Economia Mista/ Estatais)
		Ministério da Educação, por exemplo.	Universidades Públicas Federais, por exemplo.	Petrobrás, Banco do Brasil, por exemplo.
Principal	Acionistas/ Proprietários	Controlador imediato: Governo Controlador indireto: Cidadãos	Controlador imediato: Governo Controlador indireto: Cidadãos (não-usuários)	Controlador majoritário: Governo Controlador indireto: Cidadãos Controladores minoritários: acionistas
Agente	Executivos	Governantes e dirigentes públicos	Dirigentes públicos	Dirigentes públicos
OBJETIVOS				
Principal	Lucro, retorno do investimento, continuidade da empresa.	Bem-estar social	Maximização de valor para a sociedade	Maximização de Lucro e geração de valor para a sociedade.
Agente	Remuneração e reconhecimento.	Interesses políticos e administrativos	Interesses políticos e administrativos.	Interesses políticos, remuneração e reconhecimento.

Fonte: Adaptado de Cavalcante e De Luca (2013)

As informações apresentadas no Quadro 1 espelham a complexidade da governança no setor público, e levam em consideração as especificidades do ambiente legal e institucional da administração pública brasileira.

Enquanto no setor privado os agentes envolvidos são os executivos contratados pelo principal, representado pelos acionistas ou proprietários das empresas, no setor público, os cidadãos assumem a condição de principal, e os governantes e dirigentes públicos, seus agentes (CAVALCANTE; DE LUCA, 2013).

Verifica-se que os objetivos do principal e do agente, no setor privado e público, também são diferentes. Enquanto, no setor privado, o principal busca maximizar a riqueza, no setor público o seu principal objetivo é o bem estar social e a maximização de valor para a sociedade (CAVALCANTE; DE LUCA, 2013).

Em relação aos objetivos do agente, e de acordo com Cavalcante e De Luca (2013), no setor privado ocorre uma vigorosa busca pelo reconhecimento e remuneração, já no setor público, os interesses dos agentes são políticos e administrativos.

Nesse contexto, e em comparação ao setor privado, os propósitos e os resultados gerados pelo setor público são menos visíveis e mensuráveis, o sistema de controle é mais disperso e os diversos objetivos dos agentes são muitas vezes conflitantes (STREIT; KLERING, 2004).

Além dessas características, verifica-se a existência de diferentes mecanismos de governança, entre o setor privado e público, conforme demonstrado no Quadro 2, a seguir:

Quadro 2 - Mecanismos de Governança no Setor Privado e no Setor Público.

MECANISMOS DE GOVERNANÇA	Setor Privado	Setor Público (Adm. Direta) Ministério da Educação, por exemplo.	Setor Público (Adm. Indireta – Autarquias e Fundações Públicas) Universidades Públicas, por exemplo.	Setor Público (Adm. Indireta – Sociedade de Economia Mista/ Estatais) Petrobrás, Banco do Brasil, por exemplo.
Incentivos	- Benefícios financeiros com base nos resultados (participação nos lucros, bônus).	- Dificuldade de mensurar resultados (complexidade dos objetivos) e associar benefícios.	- Dificuldade de identificar elementos de avaliação do sucesso das entidades e do desempenho dos agentes.	- Benefícios financeiros com base nos resultados (participação nos lucros, bônus) e dificuldade de mensurar o desempenho dos agentes na criação de valor para a sociedade.
Monitoramento do comportamento dos gestores	- Atuação do conselho de administração (representando os acionistas), com poder para nomear e demitir diretores e definir suas remunerações; - Auditorias Internas; - Auditorias Independentes.	- Controle Social (cidadãos); - Controle Externo (Tribunal de Contas); - Sistema de Controle Interno. - Auditorias Internas.	- Conselhos Superiores (por exemplo, o CONSUNI nas Universidades Públicas Federais); - Controle Social (cidadãos); - Controle Externo (Tribunal de Contas); - Sistema de Controle Interno; - Auditorias Internas.	- Atuação do Conselho de Administração, com representantes indicados pelo governo; - Controle Social (cidadãos); - Controle Externo (Tribunal de Contas); - Sistema de Controle Interno; - Auditorias Internas; - Auditorias Independentes.

Fonte: Adaptado de Cavalcante e De Luca (2013)

Os mecanismos de governança são formados pelos incentivos e monitoramento do comportamento dos gestores, concebidos para a minimização dos custos de agência e redução de erros e fraudes na administração das organizações (LARRATE, 2013).

Os incentivos são ferramentas utilizadas pelas instituições públicas e privadas para o alinhamento dos seus interesses com os dos seus agentes e, segundo Larrate (2013), os incentivos vinculados à remuneração vêm ganhando destaque entre os profissionais de mercado e pesquisadores, sendo que a remuneração variável, por depender dos resultados obtidos, tem sido cada vez mais utilizada nas organizações.

Verifica-se que os benefícios financeiros com base nos resultados (participação nos lucros, bônus, entre outros) são amplamente utilizados no setor privado e nas sociedades de economia mista, já que estas combinam participação pública e privada em seu capital social. Por outro lado, no setor público, com exceção das empresas estatais, esse incentivo não é utilizado, tendo em vista a dificuldade de mensurar tanto os resultados dessas entidades, dada a complexidade dos objetivos institucionais, quanto o desempenho dos seus agentes (CAVALCANTE; DE LUCA, 2013).

De acordo com Cavalcante e De Luca (2013), o monitoramento do comportamento dos agentes, com o objetivo de reduzir a assimetria informacional, é realizado tanto por mecanismos internos de governança, como por exemplo, através da atuação das auditorias internas e do Conselho de Administração ou órgãos de atribuições equivalentes, como ocorre nas universidades públicas federais, através da atuação do Conselho Universitário – CONSUNI, quanto por mecanismos externos, através do controle social (cidadãos) e controle externo (tribunais de contas) no setor público e, auditorias independentes, também existentes nas empresas estatais e no setor privado.

De acordo com Santos et al. (2014, p. 2):

A governança é um tema abrangente e multidimensional, que tem sido pronunciado sem o devido rigor nos discursos políticos e empresariais. Na esfera pública, governança, em sentido amplo, envolve a relação entre governados (sociedade) e governantes (políticos), bem como os modelos e formas organizacionais empregados para se governar.

Em um ambiente complexo e dinâmico, a governança pública busca fortalecer os serviços públicos através da satisfação das demandas, interesses e expectativas da sociedade.

De acordo com o TCU (2012, p. 12):

O termo governança busca expandir e superar o atual paradigma de administração pública. A administração pública está associada a um papel preponderante do estado como executor direto no desenvolvimento, na gestão de políticas públicas e no provimento de serviços. O modelo de gestão alinhava-se principalmente com modelos burocráticos ortodoxos, espelhados em modelos organizacionais mecanicistas, dotados de características de hierarquia, verticalização, rigidez e insulamento.

Com a finalidade de identificar o significado da governança no setor público, Streit e Klering (2004, p.7) realizaram uma revisão da literatura e constataram que o termo está relacionado:

- (i) à existência de estruturas, mecanismos e regulações para o exercício da administração pública;
- (ii) a uma nova prática de administração pública, em que o processo é mais importante que os resultados em si;
- (iii) a uma 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, e;
- (iv) à definição de objetivos conjuntos e de guias de ação.

Segundo o Tribunal de Contas da União - TCU (2014, p. 31), são funções da governança:

- Definir o direcionamento estratégico;
- Supervisionar a gestão;
- Envolver as partes interessadas;
- Gerenciar riscos estratégicos;
- Gerenciar conflitos internos;
- Auditar e avaliar o sistema de gestão e controle;
- Promover a *accountability* (prestação de contas e responsabilidade) e a transparência.

Nesse contexto, a governança em órgãos e entidades da administração pública possui três mecanismos de atuação: liderança, estratégia e controle. Cada um desses mecanismos possui componentes essenciais que atuam de forma integrada para direcionar, avaliar e monitorar a gestão, garantindo a condução de políticas públicas e a eficiência na prestação de serviços para a sociedade (TCU, 2014), conforme representado na Figura 3, a seguir:

Figura 3 - Componentes dos mecanismos de governança em órgãos e entidades da Administração Pública.



Fonte: TCU (2014, p. 55)

O fortalecimento do sistema de governança pública ocorre quando a liderança está alinhada à estratégia organizacional e conta com o suporte do sistema de controles para assegurar a transparência e a prestação de contas para todas as partes interessadas na organização (TCU, 2014).

Segundo Silva (2011, p. 202), “Na administração pública, as partes interessadas são a sociedade e seus representantes, o parlamento, as associações civis, o mercado, os órgãos reguladores e de controle, entre outros”.

Verifica-se, portanto, que a governança pública reflete a forma como os múltiplos atores operam e interagem, conforme pode ser demonstrado na Figura 4 a seguir:

Figura 4 - Sistema de governança na Administração Pública



Fonte: TCU (2014, p. 44)

O sistema de governança em órgãos e entidades públicas é composto de quatro diferentes instâncias: as instâncias externas de governança, as instâncias externas de apoio à governança, as instâncias internas de governança e as instâncias internas de apoio a governança (TCU, 2014).

O Congresso Nacional - CN e o Tribunal de Contas da União - TCU são as instâncias externas de governança responsáveis pela fiscalização, regulação e controle, agindo de forma autônoma e independente no setor público.

As instâncias externas de apoio à governança são responsáveis pela auditoria e monitoramento independente, realizados pelas auditorias independentes e o controle social organizado (TCU, 2014).

Os conselhos de administração ou equivalentes e a Alta administração são os responsáveis por definir e avaliar as estratégias e as políticas que atendam ao interesse público, servindo de ligação entre principal e agente, posicionando-se como instâncias internas de governança (TCU, 2014).

De acordo com o Tribunal de Contas da União – TCU (2014), o conselho de administração é um dos principais mecanismos para alinhamento dos interesses da sociedade (cidadãos e outras partes interessadas) e a Alta administração no sistema de governança em órgãos e entidades da administração pública.

Segundo Rodrigues e Mendes (2004), a gestão estratégica exercida pelo conselho de administração estabelece as estratégias visando a horizontes de longo prazo, aproveitando as oportunidades e colocando em prática os projetos de expansão que irão alavancar o valor da empresa.

Nesse aspecto, e de acordo com Slomski (2005, p. 134):

Independentemente de sua forma societária e de ser companhia aberta ou fechada, toda sociedade deve ter um Conselho de Administração eleito pelos sócios, sem perder de vista todas as demais partes interessadas (*stakeholders*), o objeto social e a sustentabilidade da sociedade a longo prazo.

Em complemento, o conselho de administração deveria ter um mandato diferente dos gestores para que estes pudessem agir de maneira independente e pudessem exercer o monitoramento das contas públicas, da evolução patrimonial, da análise das demonstrações contábeis, e que tivesse poderes para orientar e até de vetar ações dos gestores que pudessem de qualquer forma afetar o bem-estar social, econômico e cultural, ou, ainda, a sustentabilidade no que se refere ao oferecimento de serviços públicos para a sociedade (SLOMSKI, 2005).

A auditoria interna, ouvidoria, conselho fiscal, comissões e comitês integram as instâncias internas de apoio à governança e realizam a comunicação entre partes interessadas internas e externas à administração (TCU, 2014).

Em relação as comissões e comitês, a Instrução Normativa Conjunta nº 1, de 10 de maio de 2016, Art. 23, do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão e da Controladoria Geral da União, determina que os órgãos e entidades do Poder Executivo Federal deverão instituir, pelos seus dirigentes máximos, o Comitê de Governança, Riscos e Controles.

De acordo com o Inciso 1º, do Art. 23, da Instrução Normativa:

No âmbito de cada órgão ou entidade, o Comitê deverá ser composto pelo dirigente máximo e pelos dirigentes das unidades a ele diretamente subordinadas e será apoiado pelo respectivo Assessor Especial de Controle Interno (BRASIL, 2016b).

As competências do Comitê de Governança, Riscos e Controles, são elencadas abaixo, conforme Inciso 2º do mesmo artigo:

- I - Promover práticas e princípios de conduta e padrões de comportamentos;
- II - Institucionalizar estruturas adequadas de governança, gestão de riscos e controles internos;
- III - Promover o desenvolvimento contínuo dos agentes públicos e incentivar a adoção de boas práticas de governança, de gestão de riscos e de controles internos;
- IV - Garantir a aderência às regulamentações, leis, códigos, normas e padrões, com vistas à condução das políticas e à prestação de serviços de interesse público;
- V - Promover a integração dos agentes responsáveis pela governança, pela gestão de riscos e pelos controles internos;
- VI - Promover a adoção de práticas que institucionalizem a responsabilidade dos agentes públicos na prestação de contas, na transparência e na efetividade das informações;
- VII - Aprovar política, diretrizes, metodologias e mecanismos para comunicação e institucionalização da gestão de riscos e dos controles internos;
- VIII - Supervisionar o mapeamento e avaliação dos riscos-chave que podem comprometer a prestação de serviços de interesse público;
- IX - Liderar e supervisionar a institucionalização da gestão de riscos e dos controles internos, oferecendo suporte necessário para sua efetiva implementação no órgão ou entidade;
- X - Estabelecer limites de exposição a riscos globais do órgão, bem com os limites de alçada ao nível de unidade, política pública, ou atividade;
- XI - Aprovar e supervisionar método de priorização de temas e macroprocessos para gerenciamento de riscos e implementação dos controles internos da gestão;
- XII - Emitir recomendação para o aprimoramento da governança, da gestão de riscos e dos controles internos; e
- XIII - Monitorar as recomendações e orientações deliberadas pelo Comitê.

Segundo o Tribunal de Contas da União – TCU (2014), existem outras estruturas que contribuem para a boa governança da organização: a administração executiva, a gestão tática e a gestão operacional, ou seja, há uma inter-relação entre Governança e Gestão, conforme demonstrado na Figura 5 a seguir:

Figura 5 - Relação entre Governança e Gestão.



Fonte: TCU (2014, p. 48)

A diretoria executiva é a responsável pela gestão das atividades diárias da organização, no qual inclui o monitoramento e o controle das atividades operacionais. Apesar da gestão operacional não gerar valor, pelo menos de forma relevante, uma gestão ineficaz das operações provavelmente produzirá efeitos negativos no valor da organização (RODRIGUES; MENDES, 2004).

Além da gestão executiva, tática e operacional, verifica-se a importância da gestão estratégica nas organizações, pois conforme menciona Hafsi e Martinet (2008), a gestão estratégica contribui para a perenidade da entidade, e esse objetivo está intimamente relacionado com o mapeamento e gerenciamento do portfólio de riscos da organização.

De acordo com o World Bank (2013, apud TCU, 2014 p. 32), “a gestão diz respeito ao funcionamento do dia a dia de programas e de organizações no contexto de estratégias, políticas, processos e procedimentos que foram estabelecidos pelo órgão”.

Segundo o Tribunal de Contas da União - TCU (2014, p. 31), a gestão possui as seguintes funções:

- a) Implementar programas;
- b) Garantir a conformidade com as regulamentações;
- c) Revisar e reportar o progresso de ações;
- d) Garantir a eficiência administrativa;
- e) Manter a comunicação com as partes interessadas; e
- f) Avaliar o desempenho e aprender.

Em complemento, e de acordo com o TCU (2014, p. 32):

Enquanto a gestão é inerente e integrada aos processos organizacionais, sendo responsável pelo planejamento, execução, controle, ação, enfim, pela administração dos recursos e poderes colocados à disposição de órgãos e entidades para a consecução de seus objetivos, a governança provê direcionamento, monitora, supervisiona e avalia a atuação da gestão, com vistas ao atendimento das necessidades e expectativas dos cidadãos e demais partes interessadas.

Segundo Barret (2001, p. 3), o setor público possui três grandes desafios relacionados a governança:

- Estabelecer um equilíbrio entre conformidade (processo) e desempenho (resultados);
- Determinar exatamente quem é o responsável numa situação em que existe setor privado e público atuando na entrega de serviços públicos;
- Criação de governo virtual em um ambiente *e-government*.

3.4 Governança nas Universidades Públicas Federais Brasileiras

Segundo os dados divulgados pelo Ministério da Educação – MEC (s.d.), apontados pelo Censo da Educação Superior 2013, existem atualmente 2.391 instituições de ensino superior no Brasil (301 públicas e 2.090 privadas), desse total apenas 8% são Universidades e que detêm mais de 53% dos alunos. Das 301 instituições públicas, 63 são universidades federais.

De acordo com o Art. 207 da Constituição Federal de 1988, “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”.

Segundo o artigo 54 da Lei 9.394, de 20 de dezembro de 1996, as diretrizes e bases da educação nacional estabelecem que:

As universidades mantidas pelo Poder Público gozarão, na forma da lei, de estatuto jurídico especial para atender às peculiaridades de sua estrutura, organização e financiamento pelo Poder Público, assim como dos seus planos de carreira e do regime jurídico do seu pessoal.

§ 1º No exercício da sua autonomia, além das atribuições asseguradas pelo artigo anterior, as universidades públicas poderão:

I - Propor o seu quadro de pessoal docente, técnico e administrativo, assim como um plano de cargos e salários, atendidas as normas gerais pertinentes e os recursos disponíveis;

II - Elaborar o regulamento de seu pessoal em conformidade com as normas gerais concernentes;

III - Aprovar e executar planos, programas e projetos de investimentos referentes a obras, serviços e aquisições em geral, de acordo com os recursos alocados pelo respectivo Poder mantenedor;

IV - Elaborar seus orçamentos anuais e plurianuais;

V - Adotar regime financeiro e contábil que atenda às suas peculiaridades de organização e funcionamento;

VI - Realizar operações de crédito ou de financiamento, com aprovação do Poder competente, para aquisição de bens imóveis, instalações e equipamentos;

VII- Efetuar transferências, quitações e tomar outras providências de ordem orçamentária, financeira e patrimonial necessárias ao seu bom desempenho (BRASIL, 1996).

Além disso, as universidades públicas federais obedecerão ao princípio da gestão democrática, conforme menciona o art. 56 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996:

As instituições públicas de educação superior obedecerão ao princípio da gestão democrática, assegurada a existência de órgãos colegiados deliberativos, de que participarão os segmentos da comunidade institucional, local e regional.

Parágrafo único. Em qualquer caso, os docentes ocuparão setenta por cento dos assentos em cada órgão colegiado e comissão, inclusive nos que tratarem da elaboração e modificações estatutárias e regimentais, bem como da escolha de dirigentes (Brasil, 1996).

Como instrumento da gestão democrática, e conforme demonstrado no Quadro 3 a seguir, as universidades públicas federais dispõem de Conselhos Superiores, que atuam de forma consultiva, deliberativa, normativa e fiscalizadora.

Quadro 3 - Conselhos Superiores, composição e principais atividades

Conselhos Superiores	Composição	Principais atividades
<p>Conselho Universitário – CONSUNI</p> <p>(Função consultiva, deliberativa, normativa e fiscalizadora).</p>	<p>1. Docentes, servidores e discentes eleitos por seus pares;</p> <p>1.1 O CONSUNI será formado por um mínimo de 70% de membros do corpo docente (Lei nº 9.394 de 20 de dezembro de 1996).</p> <p>2. Pró-Reitores indicados pelo Reitor e aprovados pelo Conselho;</p> <p>3. Representação externa;</p>	<p>1. Diretrizes estratégicas;</p> <p>2. Aprovação de estatuto e regimento geral da universidade;</p> <p>3. Aprovação dos regimentos das unidades acadêmicas;</p> <p>4. Decisão sobre intervenção em qualquer unidade acadêmica;</p> <p>5. Aprovação e criação de Centros, Departamentos, Pró-Reitorias etc.</p> <p>6. Apuração de atos de responsabilidade do Reitor;</p> <p>7. Aprovação da prestação de contas da gestão; entre outras atividades.</p>
<p>Conselho de Administração – CONSAD</p> <p>(Função consultiva, deliberativa e normativa)</p>	<p>1. Membros internos da comunidade universitária com competências definidas.</p>	<p>1. Diretrizes orçamentárias e distribuição interna do orçamento;</p> <p>2. Concurso técnico-administrativo;</p> <p>3. Criação de órgãos administrativos;</p> <p>4. Alienação de Bens Patrimoniais Imóveis.</p>
<p>Conselho de Ensino, Pesquisa e Extensão – CONSEPE</p> <p>(Função consultiva, deliberativa e normativa)</p>	<p>1. Membros internos da comunidade universitária com competências definidas.</p>	<p>1. Concurso docente;</p> <p>2. Criação de cursos de graduação, mestrado e doutorado;</p> <p>3. Normas sobre matéria de ensino, pesquisa, extensão, revalidação de diplomas, etc.</p> <p>4. Redistribuição docente.</p>
<p>Conselho de Curadores</p> <p>(Função fiscalizadora)</p>	<p>1. Membros internos da comunidade universitária com competências definidas;</p> <p>2. Membros externos.</p>	<p>1. Acompanhamento e fiscalização das atividades de natureza econômica, financeira, contábil e patrimonial.</p>

Fonte: Elaborado pelo autor com base nas pesquisas realizadas em estatutos e regimentos internos localizados no *website* das universidades públicas federais.

Em relação à gestão das universidades públicas federais, e de acordo com o Ministério da Educação – MEC (s.d.):

A execução das políticas e a gestão da universidade devem caber a órgãos individuais, em nome da responsabilidade pessoal que legitima a prática de tais atos e da agilidade com que devem ser desempenhados (Reitor, Vice-Reitor, Pró-Reitores, ou Sub-Reitores, ou Decanos).

O processo de escolha dos dirigentes universitários transcorre de acordo com o Art. 16 da Lei nº 9.192, de 21 de dezembro de 1995:

A nomeação de Reitores e Vice-Reitores de universidades, e de Diretores e Vice-Diretores de unidades universitárias e de estabelecimentos isolados de ensino superior obedecerá o seguinte:

I - O Reitor e o Vice-Reitor de universidade federal serão nomeados pelo Presidente da República e escolhidos entre professores dos dois níveis mais elevados da carreira ou que possuam título de doutor, cujos nomes figurem em listas tríplexes organizadas pelo respectivo colegiado máximo, ou outro colegiado que o englobe, instituído especificamente para este fim, sendo a votação uninominal;

II - Os colegiados a que se refere o inciso anterior, constituídos de representantes dos diversos segmentos da comunidade universitária e da sociedade, observarão o mínimo de setenta por cento de membros do corpo docente no total de sua composição;

III - Em caso de consulta prévia à comunidade universitária, nos termos estabelecidos pelo colegiado máximo da instituição, prevalecerão a votação uninominal e o peso de setenta por cento para a manifestação do pessoal docente em relação à das demais categorias;

IV - Os Diretores de unidades universitárias federais serão nomeados pelo Reitor, observados os mesmos procedimentos dos incisos anteriores;

Parágrafo único. No caso de instituição federal de ensino superior, será de quatro anos o mandato dos dirigentes a que se refere este artigo, sendo permitida uma única recondução ao mesmo cargo, observado nos demais casos o que dispuserem os respectivos estatutos ou regimentos, aprovados na forma da legislação vigente, ou conforme estabelecido pelo respectivo sistema de ensino (BRASIL, 1995).

Os dirigentes das universidades públicas federais devem prestar contas de sua atuação na gestão pública, conforme determina o Art. 70, da Constituição Federal de 1988:

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

A prestação de contas envolve os recursos financeiros recebidos da União, para a manutenção e desenvolvimento das universidades, conforme menciona o

artigo 55 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996: “Caberá à União assegurar, anualmente, em seu Orçamento Geral, recursos suficientes para manutenção e desenvolvimento das instituições de educação superior por ela mantidas” (BRASIL, 1996).

Para o exercício financeiro do ano de 2016, o Poder Executivo Federal reservou o montante de R\$ 40.713.330.930 para as universidades públicas federais, de acordo com o Projeto de Lei Orçamentária – PLOA, elaborado pelo Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, conforme Quadro 4, a seguir:

Quadro 4 - Universidades públicas federais brasileiras e seus respectivos orçamentos para o ano de 2016.

UNIVERSIDADES PÚBLICAS FEDERAIS	SIGLA	ORÇAMENTO 2016 (R\$)
1. Universidade Federal do Rio de Janeiro	UFRJ	2.848.684.659
2. Universidade Federal de Minas Gerais	UFMG	1.727.141.104
3. Universidade Federal Fluminense	UFF	1.663.704.469
4. Fundação Universidade de Brasília	UNB	1.658.425.308
5. Universidade Federal do Rio Grande do Sul	UFRGS	1.619.982.392
6. Universidade Federal do Rio Grande do Norte	UFRN	1.533.766.016
7. Universidade Federal da Paraíba	UFPB	1.347.127.701
8. Universidade Federal de Pernambuco	UFPE	1.318.439.871
9. Universidade Federal do Ceará	UFC	1.318.422.550
10. Universidade Federal da Bahia	UFBA	1.302.707.144
11. Universidade Federal do Paraná	UFPR	1.276.873.031
12. Universidade Federal de Santa Catarina	UFSC	1.254.163.702
13. Universidade Federal do Pará	UFPA	1.094.321.124
14. Universidade Federal de Goiás	UFG	1.033.148.684
15. Universidade Federal de Santa Maria	UFSM	997.134.239
16. Universidade Federal de Uberlândia	UFU	878.596.891
17. Universidade Federal de São Paulo	UNIFESP	838.112.808
18. Universidade Federal de Juiz de Fora	UFJF	810.958.968
19. Universidade Federal do Espírito Santo	UFES	799.983.878
20. Universidade Tecnológica Federal do Paraná	UTFPR	798.122.162
21. Fundação Universidade Federal de Viçosa	UFV	785.547.227
22. Fundação Universidade Federal de Mato Grosso	UFMT	765.548.241
23. Fundação Universidade Federal do Piauí	UFPI	755.938.242
24. Universidade Federal de Alagoas	UFAL	688.237.485
25. Fundação Universidade Federal de Pelotas	UFPEL	633.499.453
26. Fundação Universidade Federal do Maranhão	UFMA	620.981.872
27. Fundação Universidade Federal de Mato Grosso do Sul	UFMS	606.459.630
28. Fundação Universidade Federal do Amazonas	UFAM	591.175.230

29. Universidade Federal de Campina Grande	UFCG	591.017.223
30. Fundação Universidade Federal de Sergipe	UFS	568.423.026
31. Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro	UFRRJ	558.999.592
32. Universidade Federal Rural de Pernambuco	UFRPE	538.756.509
33. Fundação Universidade Federal de São Carlos	UFSCAR	522.663.965
34. Fundação Universidade Federal do Rio Grande	FURG	415.539.571
35. Fundação Universidade Federal de Ouro Preto	UFOP	368.263.662
36. Fundação Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro	UNIRIO	343.070.803
37. Universidade Federal de Lavras	UFLA	316.587.408
38. Universidade Federal do Tocantins	UFT	309.336.104
39. Fundação Universidade Federal do Acre	UFAC	294.224.554
40. Universidade Federal do Triângulo Mineiro	UFTM	282.184.879
41. Fundação Universidade Federal de São João Del Rei	UFSJ	267.183.284
42. Universidade Federal Rural do Semi-Árido	UFERSA	256.657.888
43. Universidade Federal do Pampa	UNIPAMPA	256.182.006
44. Fundação Universidade Federal do ABC	UFABC	249.380.563
45. Universidade Federal de Rondônia	UNIR	246.649.334
46. Universidade Federal da Fronteira Sul	UFFS	223.811.225
47. Universidade Federal do Recôncavo da Bahia	UFRB	221.384.205
48. Universidade Federal dos Vales do Jequitinhonha e Mucuri	UFVJM	219.873.257
49. Universidade Federal de Itajubá	UNIFEI	190.673.069
50. Fundação Universidade Federal da Grande Dourados	UFGD	189.583.646
51. Universidade Federal de Alfenas	UNIFAL	188.777.539
52. Universidade Federal de Roraima	UFRR	186.167.834
53. Universidade Federal do Oeste do Pará	UFOPA	176.540.719
54. Universidade Federal Rural da Amazônia	UFRA	173.001.327
55. Fundação Universidade Federal do Amapá	UNIFAP	161.455.347
56. Universidade Federal da Integração Latino-Americana	UNILA	157.048.037
57. Fundação Universidade Federal do Vale do São Francisco	UNIVASF	150.998.152
58. Fundação Universidade Federal de Ciências da Saúde de Porto Alegre	UFCSPA	121.761.988
59. Universidade da Integração Internacional da Lusofonia Afro-Brasileira	UNILAB	105.446.949
60. Universidade Federal do Cariri	UFRC	85.175.768
61. Universidade Federal do Sul e Sudeste do Pará	UNIFESSPA	82.013.115
62. Universidade Federal do Oeste da Bahia	UFOBA	70.287.498
63. Universidade Federal do Sul da Bahia	UFESBA	57.006.803
		40.713.330.930

Fonte: Brasil (2015). Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal. Orçamentos da União exercício financeiro 2016.

Além desses recursos orçamentários, as universidades públicas federais poderão celebrar convênios e contratos, por prazo determinado, com fundações de

apoio - FAPs, com a finalidade de apoiar projetos de ensino, pesquisa, extensão, desenvolvimento institucional, científico e tecnológico, conforme dispõe o Art. 1º da Lei nº 8.958, de 20 dezembro de 1994:

Art. 1º As Instituições Federais de Ensino Superior - IFES e as demais Instituições Científicas e Tecnológicas - ICTs, poderão celebrar convênios e contratos, por prazo determinado, com fundações instituídas com a finalidade de apoiar projetos de ensino, pesquisa, extensão, desenvolvimento institucional, científico e tecnológico e estímulo à inovação, inclusive na gestão administrativa e financeira necessária à execução desses projetos (BRASIL. 1994).

Na execução de convênios, contratos, acordos e demais ajustes, as Fundações de Apoio - FAPs deverão, conforme dispõe o artigo 3º da Lei nº 8.958, de 20 de dezembro de 1994:

- I - Prestar contas dos recursos aplicados aos entes financiadores;
- II - Submeter-se ao controle de gestão pelo órgão máximo da Instituição Federal de Ensino ou similar da entidade contratante; e,
- III - Submeter-se ao controle finalístico pelo órgão de controle governamental competente (BRASIL, 1994).

Em complemento, e com o objetivo de fortalecer a governança das universidades públicas federais, Linczuk (2012), aduz que a divulgação, em meios eletrônicos, dos relatórios anuais de gestão e dos relatórios, pareceres e certificados de auditoria interna, componentes do processo anual de prestação de contas, representam um avanço em dois pilares fundamentais da governança pública: transparência e accountability.

3.5 Princípios básicos de governança pública

Segundo o Tribunal de Contas da União - TCU (2012, p. 22), a governança nos órgãos e entidades da administração pública, no qual inclui as universidades públicas federais, possui cinco eixos basilares:

Planejamento, transparência, controle, responsabilidade e prestação de contas que tem como base os princípios da administração pública que são extraídos da Constituição Federal, normativos, regulamentos e elementos de governança: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, eficiência, legitimidade, economicidade, *accountability* e avaliação dos resultados da gestão.

De acordo com Silva et al. (2011) e Slomski (2005), todos os princípios básicos de governança corporativa são aplicáveis ao setor público, tais como a transparência, que está relacionada à divulgação de informações, *accountability* que representa a responsabilidade do gestor público de prestar contas e o *compliance* que é o cumprimento das leis, normas e regulamentos.

Slomski (2005) menciona que o princípio da equidade, no setor público, é pautado por políticas e ações dos governantes que forneçam a equidade entre os indivíduos que participam da sociedade local, na busca do bem-estar social.

A Lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, denominada Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, representou um marco na definição de responsabilidades na transparência e prestação de contas por parte dos administradores públicos federais, estaduais e municipais.

De acordo com o art. 48, parágrafo único, da Lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, a transparência será assegurada:

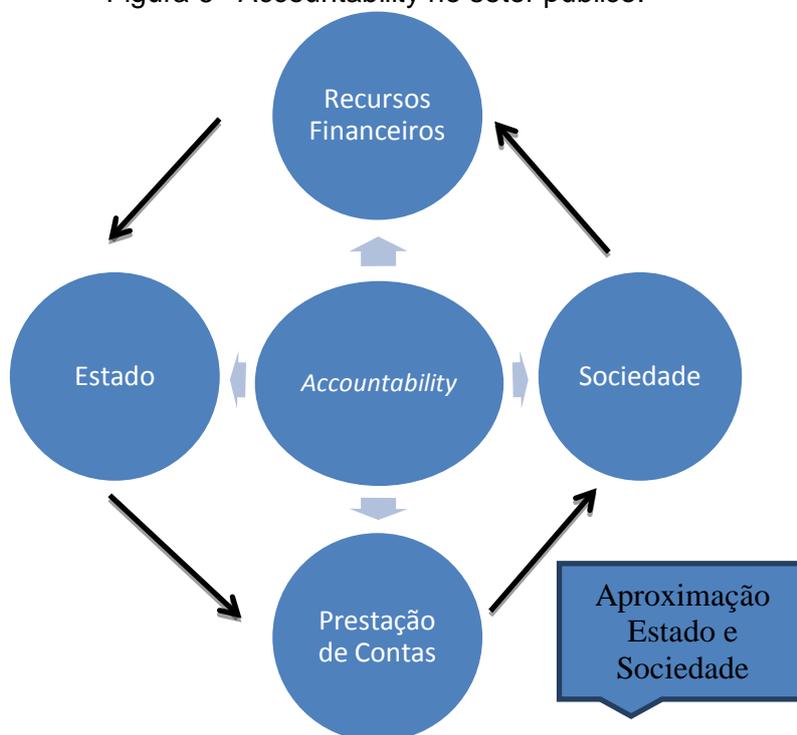
- I - Mediante o incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos”.
- II - “Liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público”.
- III – “Adoção de sistema integrado de administração financeira e controle, que atenda a padrão mínimo de qualidade estabelecido pelo Poder Executivo da União (BRASIL, 2000).

A publicação da Lei nº 12.527/2011 - Lei de Acesso à Informação representou também um avanço no desenvolvimento da governança, através da regulamentação da garantia constitucional do acesso às informações públicas pela sociedade, favorecendo a transparência dos atos praticados pelos gestores das entidades públicas.

Segundo Ferreira et al. (2012), o governo, através da arrecadação dos tributos pagos pelos cidadãos, faz a gestão dos recursos financeiros visando a manutenção do aparato estatal e o bem-estar social. Posteriormente, é fundamental a prestação de contas dessa gestão de forma clara, completa e transparente, sendo que a sua ausência cria um problema de assimetria de informação para o principal (sociedade).

Desse modo, a prestação de contas (*accountability*) resulta na aproximação do Estado com a sociedade, mitigando ou até mesmo eliminando a assimetria informacional, conforme representado na Figura 6, a seguir:

Figura 6 - Accountability no setor público.



Fonte: Albuquerque et al. (2007)

A efetividade na aplicação dos recursos públicos pelos gestores somente é percebida pelos cidadãos no médio e longo prazo. No curto prazo é fundamental que os gestores prestem contas de sua atuação, com ampla transparência, e se responsabilizem por seus atos e omissões no exercício da função pública (SLOMSKI, 2005).

Segundo Campos (1990, p. 4):

A *accountability* começou a ser entendida como questão de democracia, ou seja, quanto mais avançado o estágio democrático, maior o interesse pela *accountability* governamental, que tende a acompanhar o avanço de valores democráticos, tais como igualdade, dignidade humana, participação e representatividade.

O *International Framework: Good Governance in the Public Sector* (Estrutura Internacional: Boa governança no Setor Público), desenvolvido e publicado em julho de 2014 pelo *Chartered Institute of Public Finance and Accountancy* – CIPFA e

International Federation of Accountants – IFAC, com o objetivo de encorajar melhores práticas de governança no setor público, propõem sete princípios da boa governança pública, sendo que o primeiro e o segundo permeiam a implementação dos demais:

- 1º. Integridade, com forte compromisso aos valores éticos e respeito às leis;
- 2º. Garantia de acesso e engajamento das partes interessadas;
- 3º. Definição de resultados em termos de benefícios econômicos, sociais e ambientais sustentáveis;
- 4º. Otimização dos vários recursos existentes, garantindo eficiência e efetividade das operações;
- 5º. Desenvolvimento da capacidade organizacional, principalmente no tocante a liderança e trabalho em equipe;
- 6º. Gestão de riscos e forte controle interno para uma gestão pública eficaz;
- 7º. Implementação de boas práticas em matéria de transparência, controles e auditoria para uma efetiva prestação de contas (IFAC, 2014).

4 Controle Público

De acordo com Silva et al. (2011), vários países estão desenvolvendo reformas na estrutura administrativa do governo, com o objetivo de melhorar os controles públicos e assegurar maior transparência na gestão dos administradores.

Segundo Marçola (2011, p.77) “O uso do poder pelo administrador público deve sofrer controle e interferência capazes de agir como freio ao arbítrio, à improvisação e à irresponsabilidade administrativa”.

Historicamente, o controle na administração pública brasileira emerge com a reforma administrativa, realizada a partir da Constituição de 1967 e regulamentada pelo Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967.

De acordo com a Constituição Federal de 1967 definiu-se que o Congresso Nacional, através do controle externo, e os sistemas de controle interno, estabelecidos por lei, passariam a realizar a fiscalização financeira e orçamentária da União.

Com o advento da Constituição Federal de 1988 estabeleceu-se um sistema de controle, englobando não apenas os elementos administrativos e financeiros, como também outros aspectos a serem avaliados em cada órgão administrativo (PEREIRA, 2010).

A Constituição Federal de 1988, no artigo 70, expressa os dois tipos de controle: controle externo e o sistema de controle interno.

A fiscalização contábil, financeira, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia das receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada poder (BRASIL, 1988).

Em complemento, e de acordo com Campos (1990, p. 5), “O verdadeiro controle do governo – em qualquer de suas divisões: Executivo, Legislativo e Judiciário - só vai ocorrer efetivamente se as ações do governo forem fiscalizadas pelos cidadãos”.

O artigo 1º, da Constituição Federal de 1988, legitima o controle social ao mencionar:

A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito [...]; e no mesmo artigo, no parágrafo

único, legitima a participação popular na gestão e controle do país ao estabelecer que "Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição (BRASIL,1988).

Com o amadurecimento da democracia, o cidadão deixa de ser um sujeito passivo para assumir uma postura ativa, participativa e com sentimento de comunidade, o que possibilita fortalecer o controle social e melhorar a prestação de serviços por parte da administração pública (CAMPOS, 1990).

Nesse contexto, e de acordo com Castro (2015, p. 346) são várias as formas pelo qual o controle é efetivado num regime democrático:

1. O sistema de freios e contrapesos representado pela divisão e independência dos Poderes da União e pelos diferentes níveis de governo da Federação;
2. A fiscalização dos partidos políticos;
3. A eleição periódica dos governantes;
4. A pressão exercida pela opinião pública e pela imprensa; e
5. Os sistemas de controle externo e interno.

4.1 Controle externo

O controle externo é de responsabilidade do Poder Legislativo, representado pelo Congresso Nacional, na esfera federal; Assembleias Legislativas nos estados e Câmaras de Vereadores, nos municípios. Essa responsabilidade foi concebida ao Poder Legislativo porque esse Poder representa o povo brasileiro (PETER; MACHADO, 2004).

De acordo com os artigos 70 e 71 da Constituição Federal de 1988, o Poder Legislativo tem o dever de fiscalizar a execução dos recursos públicos utilizados pelo Poder Executivo durante o exercício financeiro, e essa fiscalização contará com o auxílio dos Tribunais de Contas.

4.1.1 Controle pelos Tribunais de Contas

Os Tribunais de Contas no Brasil, até meados dos anos 60, exerciam o controle prévio da administração pública. Todas as operações das entidades e órgãos públicos que envolviam recursos orçamentários tinham que ser autorizadas

pelos tribunais. Essa prática tornou-se insustentável ao longo do tempo, tendo em vista o crescimento das operações realizadas na administração pública. Dentro dessa realidade, emerge o Decreto-Lei nº 200/67 separando o controle de contas do controle interno administrativo, atualmente denominado de sistema de controle interno (CASTRO, 2015).

Nesse contexto, a fiscalização na administração pública é exercida pelo controle externo e interno. Segundo Chaves (2011), o controle externo da administração pública é desempenhado pelo Congresso Nacional, através da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, nos aspectos da legalidade, legitimidade, economicidade e aplicação das subvenções e abdicção de receitas.

Em adendo, e de acordo com o artigo 71 da Constituição Federal de 1988, o controle externo a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União - TCU, ao qual compete:

- I) apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento;
- II) julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público;
- III) apreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal, a qualquer título, na administração direta e indireta, incluídas as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, excetuadas as nomeações para cargo de provimento em comissão, bem como a das concessões de aposentadorias, reformas e pensões, ressalvadas as melhorias posteriores que não alterem o fundamento legal do ato concessório;
- IV) realizar, por iniciativa própria, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, de Comissão técnica ou de inquérito, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais entidades referidas no inciso II;
- V) fiscalizar as contas nacionais das empresas supranacionais de cujo capital social a União participe, de forma direta ou indireta, nos termos do tratado constitutivo;
- VI) fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pela União mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estado, ao Distrito Federal ou a Município;
- VII) prestar as informações solicitadas pelo Congresso Nacional, por qualquer de suas Casas, ou por qualquer das respectivas Comissões, sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e sobre resultados de auditorias e inspeções realizadas;

VIII) aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei, que estabelecerá, entre outras cominações, multa proporcional ao dano causado ao erário;

IX) assinar prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, se verificada ilegalidade;

X) sustar, se não atendido, a execução do ato impugnado, comunicando a decisão à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal;

XI) representar ao Poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados (BRASIL, 1988).

Segundo Castro (2015), os Tribunais de Contas no Brasil possuem três importantes funções: A primeira delas é convencer os gestores a melhorar a administração pública, a segunda função está relacionada com a orientação e produção de material técnico requisitado pelo Poder Legislativo, e por último, a função judicante, caracterizada pelo julgamento administrativo (última instância de decisão) de determinados atos praticados pelos administradores públicos.

De acordo com Campos (1990), o Tribunal de Contas da União – TCU possui limitações ao exercer suas funções constitucionais, concentrando-se na verificação da probidade da gestão dos recursos públicos pelos administradores. Desse modo, pouco se pode explorar sobre os aspectos da eficácia e eficiência na aplicação dos recursos públicos e a efetividade dos serviços prestados aos cidadãos.

Nesse sentido, Slomski (2005, p. 134), apresenta alguns caminhos possíveis de serem seguidos para agregar valor às auditorias realizadas pelo Tribunal de Contas da União:

- (a) formar auditores por área de atuação dos entes auditados: educação, saúde, transportes e obras;
- (b) ampliar os sistemas informatizados de suporte às auditorias;
- (c) contratação de empresas de auditoria independente para emitirem pareceres juntamente com o balanço das entidades, como fazem as empresas privadas.

De acordo com Linczuk (2012), o controle externo não ocorre somente por controles institucionalizados, mas fundamentalmente, pelo controle social, que representa o fortalecimento do processo democrático.

4.1.2 Controle social

Uma outra forma de controle externo é o controle exercido pela população, denominado controle social. O controle social se manifesta pelo exercício do voto na escolha dos governantes e representantes nos parlamentos, pelos meios de comunicação, através das denúncias e pressão da opinião pública na cobrança de responsabilidades por parte do Poder competente, bem como, pelo controle das ações do governo (CASTRO, 2015).

Em relação ao controle das ações do governo, o Art. 5º da Constituição Federal de 1988, inciso LXXIII, preconiza que:

Qualquer cidadão é parte legítima para propor ação popular que vise a anular o ato lesivo ao patrimônio público ou de entidade de que o Estado participe, à moralidade administrativa, ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e cultural, ficando o autor, salvo comprovada má-fé, isento de custas judiciais e do ônus da sucumbência (BRASIL, 1988).

Na busca de ampliar o acesso dos cidadãos aos dados e informações relativos à execução orçamentária, balanços, contratos e operações realizadas pela administração pública nas três esferas de governo (União, Estados e Municípios), o Tribunal de Contas da União, através da Lei nº 9.755 de 1998, criou uma *homepage* na rede de computadores Internet, com o título "contas públicas" que contempla todas essas informações, de modo a contribuir para o controle das ações do governo pela sociedade.

A Lei Complementar nº 101 de 2000, denominada Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF ampliou a obrigação de transparência das informações, trazendo deveres para a Administração Pública, principalmente em relação a prestação de contas para a sociedade, conforme estabelecido no artigo 49 a seguir:

Art. 49 As contas apresentadas pelo chefe do Poder Executivo ficarão disponíveis durante todo o exercício, no respectivo Poder Legislativo e no órgão técnico responsável pela sua elaboração, para consulta e apreciação pelos cidadãos e instituições da sociedade (BRASIL, 2000).

Segundo Castro (2015), a participação e a vigilância constante dos cidadãos contribuirão para melhorar a qualidade da gestão pública, o respeito do administrador e a redução dos desvios e fraudes no país.

4.2 Controle interno

A legislação brasileira estabelece controles, no nível operacional, para cada unidade gestora na administração pública direta e indireta, denominados de “controle interno”, e essa estrutura corresponde aos conhecidos controles administrativos de qualquer organização.

Os controles internos ganharam importância no Brasil, desde o surgimento da Resolução nº 2.554, de 24/09/98, do Banco Central, que dispõe sobre a responsabilidade da diretoria da instituição na implantação e implementação de controles internos, conforme parágrafos 1º e 2º do Art. 1º a seguir:

Parágrafo 1º ‘Os controles internos, independentemente do porte da instituição, devem ser efetivos e consistentes com a natureza, complexidade e risco das operações por ela realizadas’.

Parágrafo 2º ‘São de responsabilidade da diretoria da instituição a implantação e a implementação de uma estrutura de controles internos efetiva mediante a definição de atividades de controle para todos os níveis de negócios da instituição’ (BRASIL, 1998).

De acordo com Nakamura et al. (2013, p. 40), a ideia de controle interno tem evoluído no tocante a abrangência e intensidade de aplicação, sendo objeto de caracterizações por inúmeras organizações privadas ou governamentais, tais como:

- *American Institute of Certified Public Accountants (AICPA);*
- *Committee of Sponsoring Organizations (COSO);*
- *Instituto Brasileiro dos Contadores (Ibracon);*
- *International Organization of Supreme Audit Institutions (Intosai);*
- *Conselho Federal de Contabilidade (CFC);*
- *Departamento do Tesouro Nacional (Brasil);*
- *International Federation of Accountants (IFAC);*
- *Office of the Auditor General of Canada (OAG);*
- *Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (OLACEF);*
- *Control Objectives for Information and Related Technology (COBIT).*

Tendo em vista a internacionalização das normas contábeis, o Conselho Federal de Contabilidade – CFC expediu, em 21 de novembro de 2008, a Resolução CFC nº 1.135, que aprova a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica (NBC T 16.8). Essa norma determina referenciais para o controle interno no setor público brasileiro, com o objetivo de minimizar riscos, dar efetividade às informações da contabilidade e contribuir para o alcance dos objetivos organizacionais.

Segundo as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC T 16.8), o controle interno deve ser exercido em todos os níveis da entidade do setor público, o que envolve a preservação do patrimônio público, o controle da execução das ações que integram os programas e a conformidade com as leis, regulamentos e diretrizes estabelecidas (CFC, 2012).

Em consonância com o Art. 17 do Decreto nº 4.440, de 25 de outubro de 2002, o controle administrativo inerente a cada chefia da Administração Pública Federal, exercido em todos os níveis e órgãos, compreende:

- I - Instrumentos de controle de desempenho quanto à efetividade, eficiência e eficácia e da observância das normas que regulam a unidade administrativa, pela chefia competente;
- II - Instrumentos de controle da observância das normas gerais que regulam o exercício das atividades; e
- III - Instrumentos de controle de aplicação dos recursos públicos e da guarda dos bens públicos (BRASI, 2002).

Dessa forma, e de acordo com as normas do Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2012), o controle interno é classificado em três categorias:

- a) Operacional – relacionado às ações que propiciam o alcance dos objetivos da entidade;
- b) Contábil – relacionado à veracidade e à fidedignidade dos registros e das demonstrações contábeis;
- c) Normativo – relacionado à observância da regulamentação pertinente.

Segundo Marçola (2011, p.77), “Controle interno é uma ação traçada por pessoas que dirigem a organização com a finalidade de minimizar os riscos e aumentar as chances de atingir determinado fim”.

De forma complementar, Silva (2011) menciona que o controle interno necessita do envolvimento de todos os colaboradores da organização, de modo a mitigar os riscos da organização e permitir o alcance dos seus objetivos organizacionais.

Com base no *Handbook of international quality control, auditing, review, other assurance, and related services pronouncements* (Manual de controle de qualidade internacional, auditoria, avaliação e pronunciamentos de serviços relacionados) publicado pela *International Federation of Accountants* (IFAC, 2015), controle interno refere-se aos processos mantidos pelos responsáveis da gestão e governança, com

a finalidade de fornecer segurança razoável em relação ao alcance dos objetivos da organização no tocante à confiabilidade dos demonstrativos contábeis e financeiros, conformidade com as leis e regulamentos vigentes e a eficácia e eficiência operacional.

De acordo com o *International Federation of Accountants* - IFAC (2014), a definição das estratégias de gestão de risco e políticas sobre o controle interno envolve a execução de processos estratégicos e operacionais eficazes e eficientes; o provimento de informações rápidas e fidedignas, prestadas por ela ou entidades contratadas, para os usuários externos e internos; a proteção dos recursos públicos em relação a danos, perdas e fraudes; a segurança, privacidade e integridade dos sistemas de informação, bem como, o acompanhamento das atividades de controle e auditoria interna em relação à prestação de contas dos seus administradores.

Nesse contexto, e segundo Oliveira et al. (2015, p. 31), “[...] os controles internos representam, portanto, instrumentos de governança à disposição dos gestores, pois convergem para a consecução dos objetivos das instituições e seus programas”.

Em adendo, e segundo as normas internacionais emanadas da *International Federation of Accountants* (IFAC, 2015), o controle interno da entidade irá refletir as necessidades da gestão, a complexidade do negócio, a natureza dos riscos ao qual a entidade está sujeita, e as leis ou regulamentos vigentes.

De acordo com Castro (2015, p. 376), são cinco as principais finalidades do controle interno:

- a) Segurança do ato praticado e obtenção de informação adequada;
- b) Promover a eficiência operacional da entidade;
- c) Estimular a obediência e o respeito às políticas traçadas;
- d) Proteger os ativos e,
- e) Inibir a corrupção.

Essas finalidades estão em sintonia com o Art. 2º, inciso V, da Instrução Normativa Conjunta nº 1, de 10 de maio de 2016, do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão e da Controladoria Geral da União:

Controles internos da gestão: conjunto de regras, procedimentos, diretrizes, protocolos, rotinas de sistemas informatizados, conferências e trâmites de documentos e informações, entre outros, operacionalizados de forma integrada pela direção e pelo corpo de servidores das organizações, destinados a enfrentar os riscos e fornecer segurança razoável de que, na consecução da missão da entidade, os seguintes objetivos gerais serão alcançados:

- a) Execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das

- operações;
- b) Cumprimento das obrigações de *accountability*;
- c) Cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis; e
- d) Salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e danos.

Os procedimentos de controle interno envolvem diversas atividades no ambiente de controle organizacional, tais como: processo de avaliação de risco da entidade, sistema de informação, processos de negócios, comunicação, bem como o monitoramento desses controles (IFAC, 2015).

No tocante ao monitoramento dos controles internos, e de acordo com o Art. 6º da Instrução Normativa Conjunta nº 1, de 10 de maio de 2016, do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão e da Controladoria Geral da União:

Além dos controles internos da gestão, os órgãos e entidades do Poder Executivo Federal podem estabelecer instâncias de segunda linha (ou camada) de defesa, para supervisão e monitoramento desses controles internos. Assim, comitês, diretorias ou assessorias específicas para tratar de riscos, controles internos, integridade e *compliance*, por exemplo, podem se constituir em instâncias de supervisão de controles internos (BRASIL, 2016b).

A Instrução Normativa Conjunta, mencionada anteriormente, está em consonância com o *Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector* (Diretrizes normativas para o controle interno do setor público) publicado pelo *International Organization of Supreme Audit Institutions – INTOSAI GOV 9100* (2004), no qual caracteriza o controle interno como um processo dinâmico que envolve toda a gestão da entidade, sendo sistematizado para mitigar riscos e proporcionar segurança razoável no cumprimento da missão e alcance dos objetivos organizacionais em relação a:

- Eficácia, eficiência e economicidade das operações;
- Ética das operações;
- Obrigações de prestação de contas;
- Cumprimento das leis e regulamentos vigentes;
- Proteção dos recursos contra perdas e danos.

Segundo Avalos (2009), os valores éticos são fundamentais para garantir um eficiente sistema de controle interno. Segundo ele, é insuficiente a verificação da regularidade dos processos operacionais com a legislação vigente, pois os valores

éticos dos colaboradores constituem o alicerce de toda a estrutura dos próprios controles.

A importância dos controles internos é destacada por Castro (2015, p. 378), no qual menciona:

Uma pesquisa realizada pela consultoria internacional KPMG, intitulada - A fraude no Brasil -, demonstrou as principais causas e os caminhos que podem levar a identificar as fraudes no serviço público brasileiro. O resultado foi que 7% das fraudes decorrem de má conduta, 13% pela supressão dos controles pelos dirigentes, 17% por particularidades na atividade estatal e 63% pela insuficiência de controle interno. O estudo também demonstrou que a descoberta das fraudes é efetuada em 51% dos casos pelo controle interno do próprio setor e 26% pelas auditorias internas.

De acordo com Galdino et al. (2012), é necessário o entendimento da distinção entre procedimentos de controle interno e órgãos de controle interno na administração pública.

Os órgãos de controle interno, de acordo com Holanda e Vieira (2009 apud GALDINO et al., 2012) são unidades administrativas que compõem o Sistema de Controle Interno da Administração Pública Federal, responsáveis pela verificação da consistência e qualidade dos controles internos, apoio às atividades dos tribunais de contas, dentre outras funções.

4.2.1 Sistema de Controle Interno

Na Administração Pública, o denominado “controle interno” foi disciplinado pelo Decreto-Lei nº 200/67 e o “Sistema de Controle Interno”, pelo art. 74 da Constituição Federal de 1988 (CASTRO, 2015).

A Constituição Federal de 1988 estabeleceu, em seu artigo 74, que dentro da estrutura de cada um dos poderes deve ser mantido um Sistema de Controle Interno com as seguintes finalidades:

- 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 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).

Nesse contexto, e de acordo com o Art. 8º do Decreto nº 3.591, de 6 de setembro de 2000 (BRASIL, 2000), integram o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal:

- I – A Controladoria Geral da União, como órgão central, incumbido da orientação normativa e da supervisão técnica dos órgãos que compõem o Sistema;
- II – Órgãos setoriais. (Redação dada pelo Art. 22, Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001).

Os órgãos setoriais são aqueles órgãos de controle interno que integram a estrutura dos Ministérios do Poder Executivo Federal (Ministério das Relações Exteriores, Ministério da Defesa, entre outros) e estão sujeitos à orientação normativa e à supervisão técnica do órgão central do sistema, sem prejuízo da subordinação ao órgão em cuja estrutura administrativa estiverem integrados (CASTRO, 2015).

As competências dos órgãos que compõem o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal estão discriminadas no Art. 24 da lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001:

- I – Avaliar o cumprimento das metas estabelecidas no plano plurianual;
- II – Fiscalizar e avaliar a execução dos programas de governo, inclusive ações descentralizadas realizadas à conta de recursos oriundos dos Orçamentos da União, quanto ao nível de execução das metas e objetivos estabelecidos e à qualidade do gerenciamento;
- III – Avaliar a execução dos orçamentos da União;
- IV – Exercer o controle das operações de crédito, avais, garantias, direitos e haveres da União;
- V – Fornecer informações sobre a situação físico-financeira dos projetos e das atividades constantes dos orçamentos da União;
- VI – Realizar auditoria sobre a gestão dos recursos públicos federais sob a responsabilidade de órgãos e entidades públicos e privados;
- VII – Apurar os atos ou fatos inquinados de ilegais ou irregulares, praticados por agentes públicos ou privados, na utilização de recursos públicos federais e, quando for o caso, comunicar à unidade responsável pela contabilidade para as providências cabíveis;
- VIII – Realizar auditorias nos sistemas contábil, financeiro, orçamentário, de pessoal e demais sistemas administrativos e operacionais;
- IX – Avaliar o desempenho da auditoria interna das entidades da administração indireta federal;
- X – Elaborar a Prestação de Contas Anual do Presidente da República a ser encaminhada ao Congresso Nacional, nos termos do art. 84, inciso XXIV, da Constituição Federal;
- XI – Criar condições para o exercício do controle social sobre os programas contemplados com recursos oriundos dos orçamentos da União (BRASIL, 2001).

Em complemento, e de acordo com o Art. 1º do Anexo I, Capítulo I, do Decreto nº 8.109, de 17 de setembro de 2013 (BRASIL, 2013), a Controladoria-Geral da União - CGU tem como competência:

[...] assistir direta e imediatamente o Presidente da República no desempenho de suas atribuições quanto aos assuntos e providências, no âmbito do Poder Executivo federal, relativos a:

I - Defesa do patrimônio público;

II - Controle interno;

III - Auditoria pública;

IV - Correição;

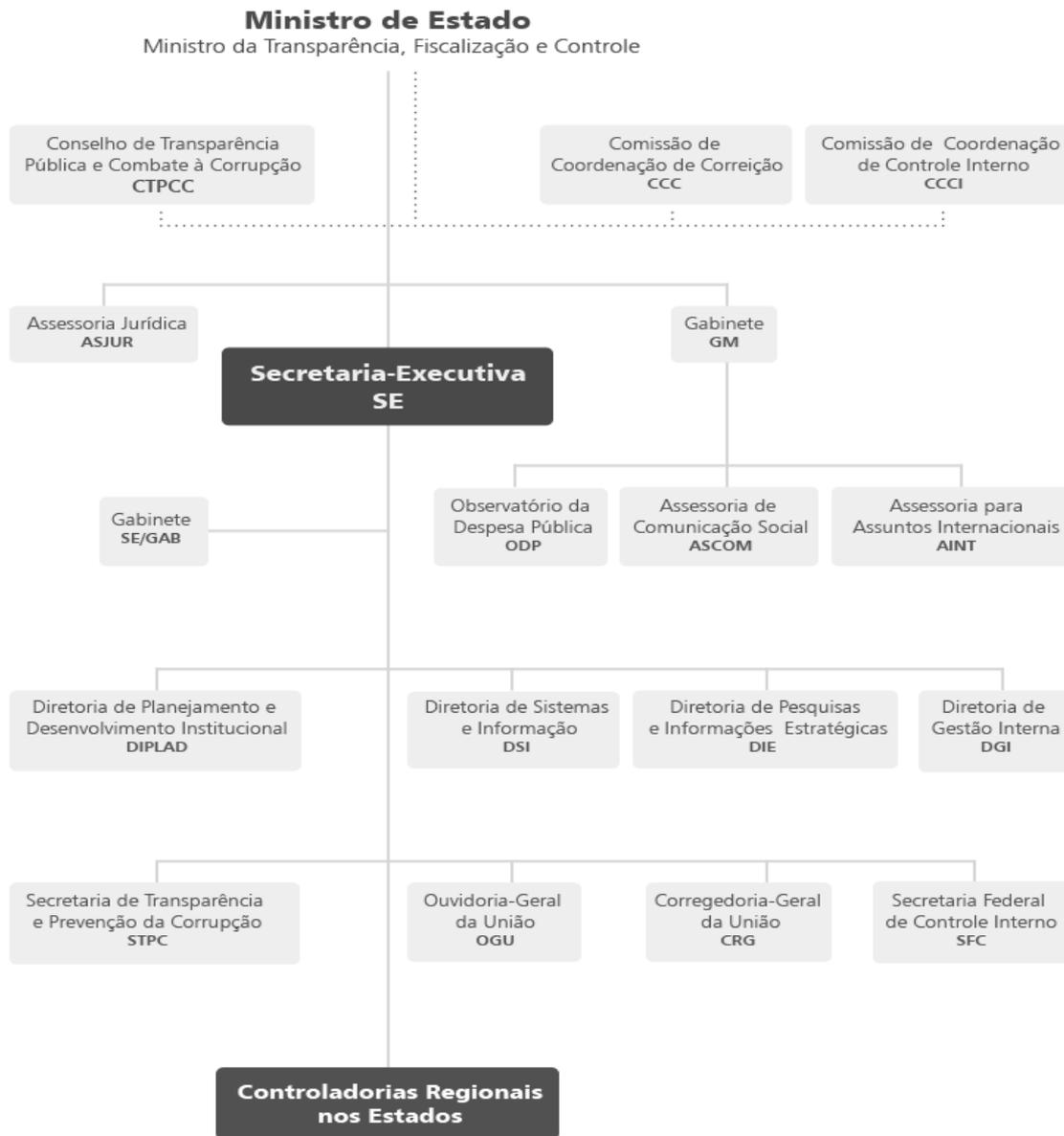
V - Prevenção e combate à corrupção;

VI - Atividades de ouvidoria; e

VII - Incremento da transparência da gestão.

Não obstante, a publicação da Medida Provisória nº 726, de 12 de maio de 2016, promoveu alterações na organização da Presidência da República e dos Ministérios, de tal forma que a Controladoria-Geral da União foi extinta e suas competências foram transferidas para o Ministério da Transparência, Fiscalização e Controle, formado pelo Conselho de Transparência Pública e Combate à Corrupção - CTPCC, Comissão de Coordenação de Correição - CCC, Comissão de Coordenação de Controle Interno - CCCI, Secretaria-Executiva - SE, Secretaria de Transparência e Prevenção da Corrupção - STPC, Ouvidoria Geral da União - OGU, Corregedoria Geral da União - CRG, Secretaria Federal de Controle Interno - SFC, Controladorias Regionais nos Estados, entre outras diretorias, conforme organograma da Figura 7 a seguir:

Figura 7 - Organograma do Ministério da Transparência, Fiscalização e Controle.



Fonte: Brasil CGU (2016)¹

De acordo com o art. 5, do Decreto nº 8.910 de 22 de novembro de 2016, a Secretaria Executiva – SE é um órgão de assistência direta e imediata ao Ministro, a qual compete:

I - Assistir o Ministro de Estado na supervisão e na coordenação das atividades das unidades integrantes do ministério;

¹ BRASIL. CGU. Competência. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/sobre/institucional/competencias-e-organograma>>. Acesso em: 13 fev. 2016

- II - Auxiliar o Ministro de Estado na definição de diretrizes e na implementação das ações das áreas de competência das unidades do ministério;
- III - Assistir o Ministro de Estado na coordenação dos processos de planejamento estratégico, organização e avaliação institucional;
- IV - Supervisionar e coordenar, no âmbito do Ministério, as atividades de modernização administrativa e as relacionadas aos sistemas federais de planejamento e de orçamento, de contabilidade, de administração financeira, de administração dos recursos de informação e informática, de pessoal civil e de serviços gerais;
- V - Providenciar o atendimento às consultas e aos requerimentos formulados ao Secretário-Executivo pelo Poder Judiciário e pelo Ministério Público e auxiliar o gabinete na resposta aos requerimentos do Congresso Nacional;
- VI - Supervisionar e coordenar os estudos atinentes à elaboração de atos normativos relacionados às funções do ministério;
- VII - Supervisionar e coordenar a atuação das unidades do ministério nas negociações dos acordos de leniência;
- VIII – Exercer outras atribuições cometidas pelo Ministro de Estado (BRASIL, 2016a).

Além da Secretaria Executiva - SE, e de acordo com o Decreto nº 8.910, de 22 de Novembro de 2016, o Ministério da Transparência, Fiscalização e Controle está estruturado em quatro unidades finalísticas: Secretaria de Transparência e Prevenção da Corrupção - STPC, Corregedoria-Geral da União – CRG, Ouvidoria-Geral da União- OGU e a Secretaria Federal de Controle Interno- SFC.

A Secretaria de Transparência e Prevenção da Corrupção- STPC atua na formulação, coordenação e fomento a programas, ações e normas voltados a prevenir a corrupção na administração pública. Entre seus principais objetivos, destacam-se a promoção da transparência, do acesso à informação, do controle social, da conduta ética e da integridade nas organizações públicas e privadas (CGU, s.d.).

A Corregedoria-Geral da União- CRG atua para combater à impunidade na Administração Pública Federal, através da promoção, coordenação e monitoramento da execução de ações disciplinares que direcionem à apuração de responsabilidade administrativa de servidores públicos (CGU, s.d.).

A Ouvidoria-Geral da União- OGU fornece as diretrizes para as unidades de ouvidoria dos órgãos e entidades do Poder Executivo Federal; supervisiona as manifestações referentes à prestação de serviços públicos; propõe a adoção de medidas para a correção e a prevenção de falhas e omissões dos responsáveis pela inadequada prestação do serviço público; e contribui com a disseminação das

formas de participação popular no monitoramento e fiscalização na prestação dos serviços públicos (CGU, s.d.).

A Secretaria Federal de Controle Interno- SFC desempenha as atividades de órgão operacional do sistema de controle interno do Poder Executivo Federal. Nesta posição, é responsável pela normatização, sistematização e padronização dos procedimentos operacionais dos órgãos e das unidades integrantes do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Além disso, a Secretaria Federal de Controle Interno realiza a fiscalização e avaliação da execução de programas de governo, inclusive ações descentralizadas a entidades públicas e privadas realizadas com recursos provenientes dos orçamentos da União; planeja e executa auditorias; avalia os resultados da administração dos gestores públicos federais; investiga denúncias; exerce o controle das operações de crédito; como, também, apoia as atividades desenvolvidas pelo controle externo (CGU, s.d.).

Além das quatro unidades finalísticas mencionadas anteriormente, a estrutura do Ministério da Transparência, Fiscalização e Controle conta com unidades descentralizadas, denominadas de Controladorias Regionais da União nos Estados e, de acordo com o art. 93 da Portaria nº 677 de 10 de Março de 2017, são unidades subordinadas diretamente à Secretária Executiva – SE, sob a supervisão técnica da Secretária Federal de Controle Interno – SFC, da Corregedoria Geral da União – CRG, da Ouvidoria Geral da União – OGU e da Secretaria da Transparência e Prevenção da Corrupção – STPC, no desenvolvimento das respectivas atividades finalísticas.

4.2.1.1 Auditoria no Sistema de Controle Interno

A existência de um Sistema de Controle Interno é necessária e exigida, legal e constitucionalmente, na administração pública, com o objetivo de garantir que as normas, métodos e procedimentos operacionais, administrativos, financeiros e contábeis sejam respeitados (BATISTA, 2011).

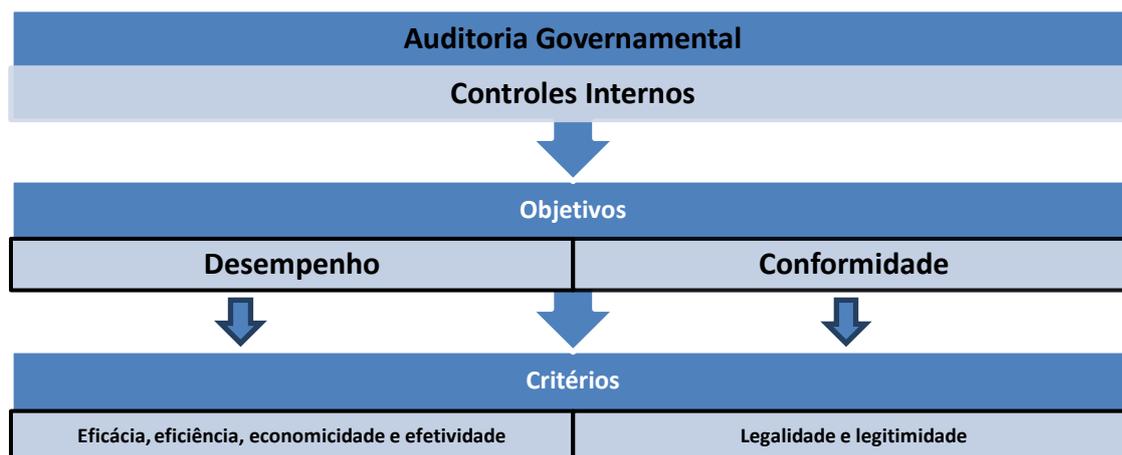
De acordo com Castro (2015), a Secretaria Federal de Controle Interno – SFC, unidade finalística do Ministério da Transparência, Fiscalização e Controle, possui as funções operacionais do órgão central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e, é responsável por orientar as auditorias internas da

Administração Pública Federal Indireta no tocante à avaliação dos controles internos, principalmente em relação a:

- Avaliação do custo de um controle comparado aos benefícios que ele possa propiciar;
- Avaliação da política de pessoal que esteja relacionada com a qualificação, competência e integridade funcional. Nesse sentido, é fundamental haver uma política que contemple adequada seleção e treinamento de pessoal, bem como a existência do rodízio de funções, com o objetivo de diminuir/eliminar possíveis fraudes;
- Delegação de competências e definição de responsabilidades, no qual devem ser observados a existência de regimento, estatuto, organograma, manuais de procedimentos, entre outros documentos que compreenda todas as áreas do órgão/entidade;
- Segregação de funções;
- Controles em relação às transações contábeis, financeiras e operacionais;
- Conformidade com as diretrizes e normas legais.

Em complemento, e de acordo com o art. 74 da Constituição Federal de 1988, o objetivo da auditoria na Administração Pública é comprovar a legalidade e legitimidade dos atos e fatos administrativos, bem como avaliar os resultados alcançados pelas entidades, quanto aos aspectos de eficiência, eficácia e economicidade da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, operacional, contábil e finalística, conforme demonstrado na Figura 8 a seguir:

Figura 8 - Objetivos e critérios da auditoria governamental



Fonte: Elaborado pelo autor

De acordo com Peter e Machado (2014), a auditoria de desempenho consiste na avaliação dos procedimentos e ações gerenciais com o objetivo de emitir uma opinião sobre a eficácia, eficiência, economicidade e efetividade dos resultados da gestão em relação à aplicação dos recursos públicos.

Nesse contexto, verifica-se que a auditoria governamental representa a meticulosa avaliação das condutas administrativas no trato do bem público e, é inegável reconhecer que as suas atividades demandam não apenas a verificação do desempenho da gestão em relação aos critérios de eficácia, eficiência, economicidade e efetividade, como também o exame de sua legalidade e legitimidade em relação ao ordenamento jurídico vigente (CASTRO, 2015).

De acordo com as Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores - ISSAI 100, emitidas pela Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI, 2013), as auditorias do setor público partem de objetivos que podem ser distintos, dependendo do tipo de auditoria que está sendo realizada, no entanto, todas elas contribuem para a boa governança pública na medida em que:

- Proporcionam aos usuários previstos, com independência, informações objetivas e confiáveis, conclusões ou opiniões baseadas em evidência suficientes e apropriada, relativas às instituições públicas;
- Fortalecem a prestação de contas e a transparência, promovendo melhorias contínuas e permanente confiança no uso de recursos e

bens públicos e no desempenho da gestão pública;

- Aprimoram a efetividade dos órgãos que, dentro do ordenamento constitucional, exercem funções gerais de controle sobre o governo, bem como dos responsáveis pela gestão de atividades financiadas com recursos públicos;
- Criam incentivos para mudança ao proporcionar conhecimento, análises abrangentes e recomendações bem fundamentadas para aperfeiçoamentos.

4.2.1.1.1 Tipos de auditoria no Sistema de Controle Interno

Segundo Castro (2015), são cinco os tipos de auditoria no Sistema de Controle Interno: auditoria de gestão, auditoria de acompanhamento da gestão, auditoria contábil, auditoria operacional ou de desempenho e auditoria especial.

4.2.1.1.1.1 Auditoria de avaliação da gestão

A auditoria de avaliação da gestão tem como objetivos: avaliar a eficiência dos controles administrativos e de contabilidade; emitir opinião com relação à conformidade das contas dos gestores; verificação da execução dos contratos, acordos, convênios ou ajustes pactuados; avaliação da legalidade na aplicação, guarda ou administração dos recursos públicos; exame dos documentos que instruem os processos de tomada ou prestação de contas e análise da documentação que legitima os atos e fatos administrativos (CASTRO, 2015).

4.2.1.1.1.2 Auditoria de acompanhamento da gestão

De acordo com Batista (2011), a auditoria de acompanhamento da gestão é executada ao longo dos processos de gestão, com a finalidade de agir, tempestivamente, sobre os atos e os efeitos potenciais positivos ou negativos de uma área ou instituição federal.

Segundo Castro (2015), a auditoria de acompanhamento da gestão é considerada uma auditoria pré-gestão, que tem como finalidade a atuação tempestiva sobre os atos de gestão, na medida em que a auditoria é realizada ao

longo das atividades organizacionais, possibilitando dessa forma apontar melhorias para o alcance dos objetivos organizacionais.

4.2.1.1.1.3 Auditoria Contábil

De acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público (NBC T 16.8), emanadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2012), o controle interno, sob a ótica contábil, envolve o conjunto de recursos, métodos, procedimentos e processos adotados pela entidade do setor público, com o objetivo de: (a) salvaguardar os ativos e assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais; (b) dar conformidade ao registro contábil em relação ao ato correspondente; (c) propiciar a obtenção de informação oportuna e adequada; (d) estimular adesão às normas e às diretrizes fixadas; (e) contribuir para a promoção da eficiência operacional da entidade; (f) auxiliar na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações.

A auditoria contábil tem por objetivo examinar e avaliar se os registros e documentos contábeis foram realizados de acordo com os princípios e fundamentos de contabilidade e se os demonstrativos contábeis são autênticos e atestam corretamente a situação econômica e financeira da organização (PETER; MACHADO, 2014).

4.2.1.1.1.4 Auditoria Operacional ou de Desempenho

A auditoria operacional ou de desempenho visa avaliar o funcionamento dos sistemas administrativos, gerenciais e de informação da organização, bem como os atos e fatos da gestão em relação à economicidade, eficiência, eficácia, efetividade e equidade (PETER; MACHADO, 2014).

De acordo com Chaves (2011, p. 43), a auditoria operacional ou de desempenho consiste em:

Avaliar as ações gerenciais e os procedimentos relacionados ao processo operacional dos órgãos e entidades da administração pública, dos programas de governo e das atividades, com a finalidade de verificar os aspectos da eficiência, eficácia, economicidade, efetividade e qualidade, procurando auxiliar a administração na gerência e nos resultados, por meio de

recomendações que visem aprimorar os procedimentos, melhorar os controles e aumentar a responsabilidade gerencial.

Em complemento, e segundo Castro (2015), a auditoria operacional ou de desempenho representa uma atividade de assessoramento ao administrador público, com o objetivo de aperfeiçoar os sistemas operacionais e as práticas administrativas.

4.2.1.1.1.5 Auditoria Especial

A auditoria especial tem como finalidade responder à solicitação de órgão superior em virtude de ocorrências atípicas de caráter extraordinário e relevante. Agrupam-se na auditoria especial os trabalhos não incorporados nos outros tipos de auditoria (CHAVES, 2011).

Segundo Peter e Machado (2014, p. 106), “[...] a auditoria especial objetiva o exame de fatos ou situações consideradas relevantes, de natureza incomum ou extraordinária, sendo realizada para atender às determinações do Presidente da República, dos Ministros de Estado ou por solicitação de outras autoridades”.

De acordo com Castro (2015), a classificação de determinadas auditorias como “especial” caiu em desuso desde o momento em que a Secretaria Federal de Controle Interno – SFC foi vinculada à Controladoria Geral da União – CGU e esta à Presidência de República, tendo em vista que a auditoria especial foi criada para atender as solicitações da Presidência da República ou dos bancos internacionais, nas situações de concessões de empréstimos externos. Nesse contexto, com a prescrição dessa classificação, as auditorias identificadas como “especiais” podem ser categorizadas normalmente como auditoria de gestão ou auditoria de acompanhamento de gestão.

4.3 Auditoria Interna

A auditoria interna é uma atividade global, praticada no setor privado e no setor público, e em função dos diversos ambientes ao redor do mundo, e dos diferentes propósitos, tamanho e estrutura das organizações, suas capacidades e sofisticação sofrem variações (IIARF, 2009).

Batista (2011, p. 28) define a auditoria como:

Atividade multidisciplinar, de natureza singular, que compreende várias formações profissionais para análises intelectuais, pormenorizadas e personalísticas em documentos concretos e idôneos. Seu objetivo é emitir relatórios fundamentados sobre os procedimentos contábeis, administrativos, financeiros ou patrimoniais, incluindo pagamentos, prestações de contas, demonstrações contábeis, procedimentos fiscais, tributários, jurídicos, financeiros e de pessoal.

Na Administração Pública, a Secretaria Federal de Controle Interno do Ministério da Fazenda, em sua Instrução Normativa nº 01, de 06 de abril de 2001, menciona:

A auditoria interna constitui-se em um conjunto de procedimentos, tecnicamente normatizados, que funciona por meio de acompanhamento indireto de processos, avaliação de resultados e proposição de ações corretivas para os desvios gerenciais da entidade à qual está vinculada. Os trabalhos de auditoria interna são executados por unidade de auditoria interna, ou por auditor interno, especialmente designado para a função, e tem como característica principal o assessoramento à Alta administração da entidade, buscando agregar valor à gestão (BRASIL, 2001).

A auditoria interna é vista como um órgão de controle que deve possuir total independência no desenvolvimento de suas atividades, de forma a proteger a gestão contra erros, fraudes, desperdícios e outros riscos que possam afetar a criação de valor organizacional (SÁ, 2002).

Marçola (2011, p. 79) aduz que: “A auditoria interna é uma área diretamente vinculada à Alta administração e que, com autonomia e independência, promove a verificação dos controles internos de todos os setores da organização”.

Quanto à vinculação das auditorias internas das entidades da Administração Indireta do Poder Executivo Federal, o parágrafo 8º, Seção I, Capítulo X da Instrução Normativa nº 01, de 06 de abril de 2001 determina:

[...] a unidade de auditoria interna ou auditor interno deverá estar subordinada ao conselho de administração ou a órgão de atribuições equivalentes. Caso a entidade não conte com conselho de administração ou órgão equivalente, a auditoria interna ou o auditor interno subordinar-se-á diretamente ao dirigente máximo da entidade, vedado delegar a vinculação a outra autoridade. Essa vinculação tem por objetivo proporcionar à unidade de auditoria interna um posicionamento suficientemente elevado de modo a permitir-lhe desincumbir-se de suas responsabilidades com abrangência e maior independência (BRASIL, 2001).

De acordo com o Art. 2º, inciso III, da Instrução Normativa Conjunta nº 1, de 10 de maio de 2016, do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão e da Controladoria Geral da União:

Compete às auditorias internas oferecer avaliações e assessoramento às organizações públicas, destinadas ao aprimoramento dos controles internos, de forma que controles mais eficientes e eficazes mitiguem os principais riscos de que os órgãos e entidades não alcancem seus objetivos (BRASIL, 2016b).

Os serviços de avaliação (*assurance*) necessitam ser suficientemente abrangentes com o objetivo de fornecer uma segurança razoável em nível corporativo de que os processos e controles organizacionais funcionam e são adequados para satisfazer os objetivos da organização (IIARF, 2009).

A auditoria interna avalia, de forma sistemática e independente, todas as operações existentes na organização, com o objetivo de informar a Alta administração sobre a eficácia, eficiência e economicidade dos controles internos da gestão (ARAÚJO, 1998).

Os serviços de assessoria devem ser realizados a partir da solicitação específica dos administradores públicos, com o objetivo de agregar valor à gestão através da análise de uma situação e/ou fornecimento de uma orientação ou aconselhamento para a Alta administração. Nessa atividade, os auditores não devem assumir a responsabilidade pela gestão (IIARF, 2009).

Nesse sentido, e de acordo com Viero e Costa (2016), o processo de tomada de decisões administrativas é papel exclusivo da Alta administração da organização e, dessa forma, não se transfere para o auditor interno a responsabilidade da tomada de decisões da Alta administração que tenha como base o assessoramento realizado pelo auditor interno, tendo em vista que cabe ao auditor interno, na função de assessor, apenas a imparcialidade e objetividade no fornecimento de informações confiáveis que contribuam para o eficaz e eficiente desenvolvimento da organização.

Em complemento, e de acordo com Batista (2011, p.28), “A assessoria consiste em assistir e contribuir, continuamente, para ajustes ou suprimento de deficiências internas na gestão contábil, fiscal, tributária, jurídica, financeira, patrimonial e de pessoal”.

De acordo com Castro (2015), a auditoria interna tem por missão básica assessorar a Alta administração em assuntos estratégicos da gestão, que envolve os processos de governança, gerenciamento de riscos e controles internos.

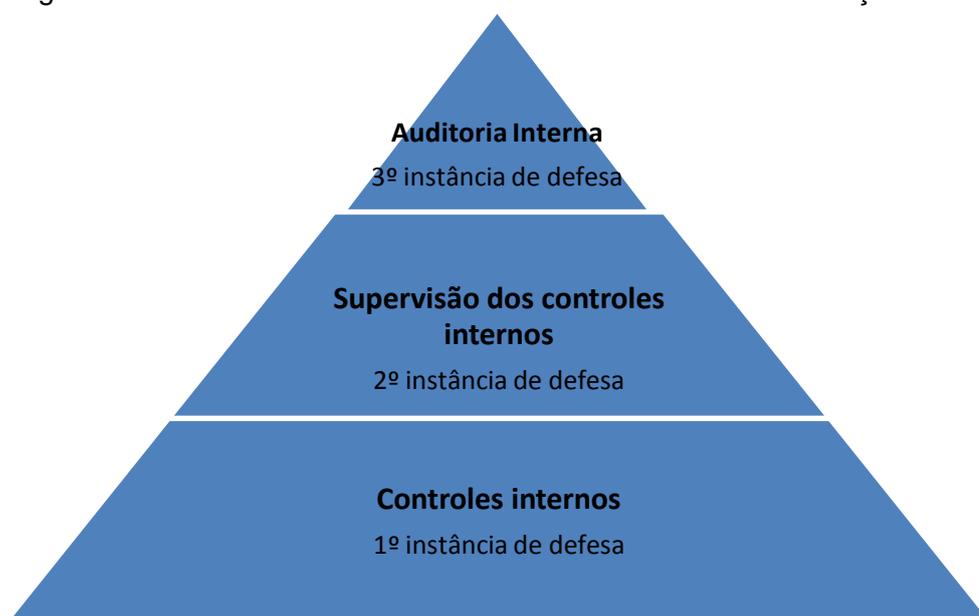
Nesse contexto, a auditoria interna é uma atividade que visa fortalecer o controle interno da instituição, fornecendo meios à gestão para averiguar o andamento do sistema contábil, a coerência legal dos procedimentos, a gestão administrativa, o controle patrimonial, os procedimentos adotados e o cumprimento ou não das políticas definidas pela Alta administração (BATISTA, 2011).

Verifica-se que as auditorias internas, na Administração Pública, constituem a terceira instância de defesa, conforme menciona o art. 2º inciso III da Instrução Normativa Conjunta nº 1, de 10 de maio de 2016 (BRASIL, 2016b), do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão e da Controladoria Geral da União:

As auditorias internas no âmbito da Administração Pública se constituem na terceira linha ou camada de defesa das organizações, uma vez que são responsáveis por proceder à avaliação da operacionalização dos controles internos da gestão (primeira linha ou camada de defesa, executada por todos os níveis de gestão, dentro da organização) e da supervisão dos controles internos (segunda linha ou camada de defesa, executada por instâncias específicas, como comitês de risco e controles internos).

Dessa forma, as organizações públicas contam com três instâncias internas de defesa, conforme demonstrado na Figura 9, a seguir:

Figura 9 - Instâncias internas de defesa no âmbito da Administração Pública



Fonte: Elaborado pelo autor

Verifica-se que os controles internos, também denominados de controles administrativos, são os controles exercidos pelos administradores sobre os fatos e atos praticados no exercício regular da gestão, e devem integrar o Sistema de Controle Interno- SCI como primeira instância interna de defesa da instituição, tendo em vista seu caráter preventivo na salvaguarda dos recursos públicos contra o desperdício, os erros, as irregularidades e as fraudes (CASTRO, 2015).

A estruturação dos controles internos com visão sistêmica e estabelecidos por sistemas administrativos fortalece a segunda linha de defesa, representada pela supervisão dos controles internos da gestão. De acordo com a Instrução Normativa Conjunta nº 01, de 10 de maio de 2016, a segunda camada de defesa é executada por instâncias específicas, como comitês de risco e controles internos.

Somando-se às iniciativas da primeira e segunda linha de defesa em assegurar uma administração pública mais eficaz e eficiente e, segundo a Instrução Normativa Conjunta nº 1, de 10 de maio de 2016, a auditoria interna representa a terceira instância interna de defesa no âmbito da Administração Pública, sendo responsável por proceder à avaliação da operacionalização dos controles internos da gestão, primeira linha de defesa, bem como à avaliação da supervisão desses controles, segunda linha de defesa.

Para atingir os seus objetivos, as Auditorias Internas precisam estar estruturadas, conforme determina o Art. 14 do Decreto nº 4.440, de 25 de outubro de 2002:

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).

Além da organização mencionada anteriormente, e de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC, elaboradas pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC (2012), a atividade de auditoria interna deve estar estruturada em procedimentos técnicos, objetivos, sistemáticos e disciplinados, com a finalidade de agregar valor ao resultado da organização, apresentando subsídios para o aperfeiçoamento dos processos, da gestão e dos controles internos, por meio da recomendação de soluções para as não-conformidades apontadas nos relatórios de auditoria.

Segundo Castro (2015, p. 450), a auditoria interna é aplicada para atender as seguintes finalidades:

- a) Avaliar os controles internos quanto a sua funcionalidade e adequação;
- b) Assegurar que a legislação externa e as regras estabelecidas pela Administração Superior estejam sendo obedecidas;
- c) Confirmar que as informações produzidas são corretas e foram extraídas dos sistemas oficiais da entidade;
- d) Verificar se as metas fixadas estão sendo executadas e confirmam os resultados esperados;
- e) Assessorar os dirigentes para um bom relacionamento com os órgãos de controle externo.

Para alcançar as suas finalidades, e de acordo com o *Institute of Internal Auditors Research Foundation – IIARF* (2009), a auditoria interna deve ser realizada por profissionais que tenham uma compreensão profunda da organização, sua cultura organizacional, seus sistemas, processos, e que estejam em conexão com as normas internacionais para a prática profissional de auditoria interna.

A auditoria interna é o órgão de controle da empresa responsável pela verificação da adequação e efetividade dos controles internos, e suas atividades vêm evoluindo ao longo do tempo, de forma que a função do auditor interno, inicialmente, estava concentrada na análise das transações visando inibir fraudes; posteriormente, esteve focada na avaliação dos controles internos que, de forma abrangente, tinha como objetivo reduzir os erros e a abordagem atual está direcionada na avaliação dos controles internos sob a ótica de risco com a finalidade de agregar valor à organização (BERGAMINI JUNIOR, 2005).

Essa concepção é corroborada pelo Tribunal de Contas da União - TCU (2014) em que alude a recente expansão da função da auditoria interna, no qual deixa de avaliar somente os processos de controle, e passa a abranger os processos de gestão de risco e a governança da organização.

Nesse sentido, e segundo o IIARF (2009), a auditoria interna no setor público é essencial para fornecer segurança de que os processos de governança são efetivos, os controles internos são adequados e suficientes para mitigar os riscos organizacionais e principalmente, se os objetivos organizacionais são alcançados.

As normas internacionais estabelecem que a atividade de auditoria interna deve avaliar e sugerir recomendações adequadas para a melhoria do processo de governança no tocante a promoção da ética e dos valores apropriados dentro da organização; garantia do gerenciamento eficiente da atividade organizacional e da

prestação de contas; comunicação das informações relativas aos riscos e aos controles para as diversas áreas da organização; bem como a coordenação das atividades e transmissão das informações entre o conselho, auditores externos, internos e a administração (IIA, 2012).

Em relação à promoção da ética e dos valores organizacionais, o IBGC (2015, p. 17) exterioriza: “a reflexão sobre a identidade da organização é fundamental para se desenhar o sistema de governança da organização, incluindo a elaboração de um código de conduta sobre o qual se desenvolve o sistema de conformidade (*compliance*)”.

No tocante ao aperfeiçoamento da gestão dos riscos da organização, as normas internacionais recomendam que a atividade de auditoria interna avalie se os objetivos organizacionais estão conectados com a missão da entidade, bem como se os riscos relevantes são examinados e adequadamente gerenciados (IIA, 2012).

Segundo Lélis e Mário (2009), a auditoria interna é considerada um mecanismo de monitoramento, utilizado pelo principal em relação ao agente, para a redução dos conflitos de agência.

Esse entendimento é corroborado por Becker, Defond, Jiambalvo, & Subramanyam (1998 apud LIZOTE et al., 2015), que argumentam: “a auditoria reduz as assimetrias de informação existentes entre os gestores e os demais interessados na empresa”.

Segundo Marques (2014), a auditoria é um dos pilares da boa governança no setor público e, ao proporcionar avaliações objetivas e imparciais em relação à gestão dos recursos públicos, os auditores contribuem para:

- Assegurar a integridade nas organizações;
- Melhorar o desempenho das operações e,
- Inspirar confiança aos cidadãos e demais partes interessadas.

A auditoria interna na administração pública defende o interesse de toda a sociedade, sendo considerado um agente de controle social, tendo em vista que a essência do seu trabalho é a auditoria do bem público (MARÇOLA, 2011).

De forma complementar, e de acordo com o *International Federation of Accountants* – IFAC (2014), a auditoria interna, no setor público, contribui para os mecanismos de prestação de contas ao fornecer pareceres e relatórios sobre as

áreas e sistemas específicos, incluindo a forma como os riscos na entidade estão sendo geridos. A opinião dos auditores é uma das principais fontes de informação de que o presidente-executivo da organização possui para a preparação do relatório anual de gestão.

Apesar da importante contribuição das unidades de auditoria interna para a governança das organizações, Marçola (2011) menciona que a falta de interesse na implementação dessas unidades no setor público decorre do total desconhecimento por parte do gestor público da missão e dos objetivos das auditorias internas, e que de forma equivocada, visualiza a auditoria interna como um problema, uma área com foco controlador e punitivo, quando na verdade, a auditoria interna irá contribuir para as soluções dos problemas, sendo um importante instrumento de apoio e assessoramento.

Esse pensamento é corroborado por Flozino e Silvério (2014), no qual mencionam que muitas mudanças vêm acontecendo no âmbito da auditoria interna, e um novo papel do auditor vem sendo difundido, deixando a característica de autoritarismo e fiscalizador para uma atuação de total apoio, orientação e suporte à Alta administração da organização.

4.3.1 Áreas de atuação da auditoria interna na gestão pública

De acordo com Chaves (2011), a auditoria interna avalia as atividades da gestão pública nas seguintes áreas: controles da gestão, gestão orçamentária, gestão financeira, gestão de recursos humanos, gestão patrimonial, gestão de suprimento de bens e serviços e gestão operacional.

Além dessas áreas, e em consonância com a Instrução Normativa nº 01, de 10 de maio de 2016, proveniente do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão – MP e da Controladoria Geral da União - CGU, a auditoria interna também avalia as atividades da área de gestão de riscos da organização.

4.3.1.1 Auditoria nos controles da gestão

De acordo com Chaves (2011), os órgãos e entidades da Administração Pública são supervisionados e monitorados por inúmeros órgãos e unidades de controle, tais como o Conselho de Administração, o Conselho Fiscal, a Auditoria

Interna, a Auditoria Independente, a Comissão de Valores Mobiliários, o Tribunal de Contas da União, a Controladoria Geral da União, entre outros.

A auditoria em controles da gestão compreende identificar todas as orientações, recomendações e deliberações efetuadas pelas diversas unidades de controle e verificar, por meio do monitoramento do plano de providências, se os administradores cumpriram ou não as determinações (CHAVES, 2011).

4.3.1.2 Auditoria na gestão orçamentária

De acordo com Chaves (2011, p. 40) “[...] a auditoria na gestão orçamentária trata de averiguar se as receitas e as despesas, correntes e de capital, foram executadas conforme sua programação inicial”.

O controle da execução orçamentária, de acordo com os termos do artigo 75 da Lei nº 4.320/1964 compreende:

- I – A legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;
- II – A fidelidade funcional dos agentes da administração responsáveis por bens e valores públicos; e
- III – O cumprimento do programa de trabalho, expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços (BRASIL, 1964).

4.3.1.3 Auditoria na gestão financeira

De acordo com Chaves (2011, p. 41) “As análises realizadas na área da gestão financeira focam suas atenções para os recursos disponíveis, realizáveis, exigíveis e para a análise das demonstrações contábeis”.

4.3.1.4 Auditoria na gestão de recursos humanos

Segundo Lima e Castro (2009, p. 169) “A auditoria de recursos humanos consiste na aplicação de técnicas com o intuito de avaliar se as políticas de recursos humanos da organização estão sendo efetivamente implementadas”.

A auditoria na gestão de recursos humanos é muito extensa e envolve a verificação dos atos administrativos a partir do provimento do servidor no serviço

público até a sua aposentadoria, compreendendo a remuneração, incentivos, indenizações, seguridade social e regime disciplinar (CHAVES, 2011).

4.3.1.5 Auditoria na gestão patrimonial

De acordo com Chaves (2011, p. 42), “A auditoria na área patrimonial deve verificar se o órgão/entidade concluiu o levantamento anual dos inventários físicos e financeiros dos bens móveis e imóveis, a fim de verificar o estado de cada bem”.

Diversos procedimentos podem ser adotados para a auditoria do imobilizado, como o inventário físico dos bens, confrontação com os registros contábeis, avaliação dos cálculos das depreciações e diagnóstico do estado de conservação dos bens (LIMA; CASTRO, 2009).

4.3.1.6 Auditoria na gestão de suprimentos

Segundo Chaves (2011), a gestão de suprimentos é a área mais complexa e a que mais sofre com corrupção na Administração Pública, pois grande parte dos pagamentos efetuados permeia a aquisição de bens e serviços.

No setor público a aquisição de bens e serviços deve ser formalizada por rigoroso processo de licitação, em várias modalidades: concorrência, tomada de preços, convite ou pregão. Nesse sentido, a área de suprimentos possui um rígido processo de atuação, exigindo dos profissionais que atuam nessa área o pleno conhecimento dos princípios constitucionais e da legislação aplicável (CHAVES, 2011).

4.3.1.7 Auditoria na gestão operacional

Os órgãos ou entidades da Administração Pública foram criados para satisfazer uma missão de interesse público, e para alcançar suas finalidades, é imperativo o estabelecimento de objetivos e metas. O auditor, ao avaliar os resultados dessa organização, deverá averiguar o que foi programado e o que foi atingido, emitindo uma opinião quanto à economicidade, eficiência, eficácia e efetividade da gestão operacional (CHAVES, 2011).

Segundo Cruz (2008, p. 13) “A auditoria nesta área consiste em avaliar a efetividade de programas específicos diante do posicionamento da organização em seu ambiente de atuação e o desempenho obtido diante de desafios estabelecidos”.

4.3.1.8 Auditoria na gestão de riscos

Com a globalização, as organizações ficam mais expostas aos riscos que acercam o ambiente no qual estão submetidas, riscos denominados estratégicos, táticos e operacionais, que dificultam o alcance dos objetivos planejados (POMMERENING; BENCKE, 2011).

De acordo com Castro (2015), o risco representa a incerteza na ocorrência de um determinado resultado esperado. Ele pode representar tanto uma ameaça, com a possibilidade de destruição de valor, quanto uma oportunidade na obtenção de uma vantagem competitiva para a organização.

As entidades do setor público enfrentam uma ampla gama de incertezas proporcionadas por fatores internos e externos que podem comprometer a realização dos seus objetivos. Os efeitos dessas incertezas em relação ao alcance dos seus objetivos é o risco, que pode ser positivo, representado pelas oportunidades ou negativo, caracterizado pelas ameaças (IFAC, 2014).

Segundo Castro (2015, p. 483) o universo de risco pode ser classificado em três níveis:

1º Riscos relacionados ao ambiente externo: riscos políticos, riscos econômicos, riscos tecnológicos, riscos legais, riscos ambientais, etc.

2º Riscos relacionados ao ambiente operacional: riscos de produção, riscos da capacidade operacional, riscos do patrimônio físico, etc.

3º Riscos relacionados com informações: falta ou má qualidade das informações para o processo decisório.

De acordo com o IBGC (2015, p. 91), “A diretoria, em conjunto com o conselho de administração, deve desenvolver uma agenda de discussão de riscos estratégicos, conduzida rigorosamente ao longo de todo o ano, de tal forma que supere os paradigmas e vieses internos”.

A boa governança pública requer que a administração de risco seja incorporada na cultura da entidade, desde os membros do conselho de administração, em conjunto com os gestores em todos os níveis, até o nível

operacional. É fundamental reconhecer que o gerenciamento de risco é parte integrante de todas as atividades da organização e deve ser considerado como um processo contínuo (IFAC, 2014).

A gestão eficaz dos riscos permite que as entidades do setor público alcancem os seus objetivos, de forma ética e legal, através da:

- Implementação de uma estrutura de gerenciamento de risco;
- Definição da estratégia de gestão de riscos da entidade, indicando, sempre que possível, os limites aceitáveis de risco;
- Integração do processo de gestão de riscos na governança da entidade por meio dos processos, políticas, valores e cultura;
- Revisão permanente de questões estratégicas, operacionais, financeiras, reputacional e de riscos de fraude, em consonância com os objetivos e resultados pretendidos pela organização;
- Participação ativa dos funcionários em todos os aspectos do processo de gestão de riscos;
- Revisão e acompanhamento do gerenciamento de riscos estruturados em processos, com os resultados relatados ao órgão de gestão e avaliação pela auditoria e,
- Ampla divulgação sobre a eficiência do sistema de gestão de risco através, por exemplo, de um relatório anual para a governança da entidade, incluindo planos, quando necessário, para tratar de problemas significativos (IFAC, 2014).

De acordo com o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* – COSO, organização norte-americana não governamental formada por representantes das principais associações de classes de profissionais ligados à área financeira: (*American Accounting Association, American Institute of Certified Public Accounting, Financial Executives International, Institute of Management Accountants e pelo Institute of Internal Auditors*), através do trabalho intitulado: *Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada (Enterprise Risk Management -- Integrated Framework)*, o gerenciamento de riscos corporativos é um processo conduzido pelo conselho de administração, pela diretoria executiva e pelos

demais empregados, e aplicado no estabelecimento de estratégias por meio de toda a organização (COSO, 2004).

Segundo o *Committee of Sponsoring Organizations - COSO* (2004), a Alta administração seleciona as estratégias e estabelece o alinhamento dos objetivos, que são classificados em quatro categorias:

- 1 - Estratégico – objetivos de alto nível, alinhados com a missão da organização;
- 2- Operacional – utilização eficaz e eficiente dos recursos;
- 3 - Comunicação – confiabilidade dos relatórios e demonstrativos;
- 4 - Conformidade – cumprimento das leis e regulamentos vigentes.

Além disso, o *Committee of Sponsoring Organizations - COSO* (2004), define oito componentes inter-relacionados em sua estrutura de gestão de riscos corporativos: ambiente interno, fixação de objetivos, identificação de eventos, avaliação de riscos, resposta a risco, atividades de controle, informações e comunicações e monitoramento, conforme demonstrado na Figura 10, a seguir:

Figura 10 - Gestão de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada (COSO – ERM)



Fonte: Coso (2004, p.23).

O ambiente interno é o componente central de qualquer organização e estabelece a base de como o risco é visto e abordado na instituição. A fixação de objetivos é definida e divulgada pela Alta administração, e os objetivos devem estar em consonância com a missão e o apetite de riscos da organização (COSO, 2004).

O terceiro componente, identificação de eventos, são situações com potencial de ocorrência e que podem alterar o planejamento da organização. Os eventos podem ser positivos, também denominados de oportunidades ou negativos, chamados de riscos.

Dessa forma, verifica-se que a ausência ou deficiência de mapeamento dos riscos organizacionais pelos órgãos e entidades do setor público reduzem a eficiência administrativa, na medida em que dificultam a antecipação e mitigação de eventos indesejáveis (CASTRO, 2015).

Com a identificação dos riscos, o próximo passo é a avaliação desses riscos, considerando o impacto e a probabilidade de ocorrência. Para cada risco identificado, será prevista uma resposta, que pode ser evitar, reduzir ou aceitar. Evitar o risco sugere que nenhuma ação de resposta tenha sido identificada para reduzir o impacto e a probabilidade a um nível aceitável, reduzir o risco sugere um nível compatível com as tolerâncias desejadas, enquanto aceitar o risco indica que o risco já esteja dentro das tolerâncias ao risco (COSO, 2004).

Nas entidades públicas, o desafio da governança é determinar quanto de risco aceitar na busca do melhor valor para a sociedade, o que significa oferecer serviço de interesse público da melhor forma possível (INTOSAI, 2007).

De acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade, aplicadas ao setor público (NBC T 16.8), emanadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2012), a avaliação de riscos diz respeito à análise da relevância dos riscos identificados, no qual inclui: a avaliação da probabilidade de sua ocorrência, a maneira como serão administrados, o estabelecimento das ações a serem implementadas para prevenir ou minimizar a sua ocorrência, como também, a decisão dos gestores para mitigar os riscos.

Vale ressaltar que é necessário assegurar que os responsáveis pela tomada de decisão, em todos os níveis do órgão ou entidade, tenham acesso tempestivo a informações suficientes quanto aos riscos aos quais está exposta a organização.

Todo o processo de gestão de riscos deve ser monitorado com vistas a buscar o seu aprimoramento constante. Esse monitoramento pode ser realizado por meio de atividades contínuas ou avaliações independentes, como por exemplo, através das auditorias externas e internas.

Dessa forma, a diretoria executiva, responsável pela gestão organizacional, com o auxílio dos órgãos de controle atrelados ao conselho de administração,

principalmente o comitê de auditoria e a auditoria interna, deve instituir procedimentos de controle interno para o monitoramento da gestão de riscos, bem como também, no mínimo anualmente, avaliar e posicionar o conselho de administração da organização em relação ao êxito desses procedimentos (IBGC, 2015).

Verifica-se, portanto, que a função da auditoria interna se tornou mais abrangente avaliando, além dos controles internos da gestão, o processo de gestão de riscos da organização (TCU, 2014).

Segundo o Instituto dos Auditores Internos do Brasil – IIA Brasil (s.d.), a melhor maneira de uma atividade profissional de auditoria interna alcançar sua missão como alicerce da governança é posicionando seu trabalho no contexto do *framework* de gestão de riscos adotado por uma organização, enfoque conhecido como ABR - Auditoria Baseada em Riscos.

4.3.2 Auditoria interna baseada em riscos

De acordo com Pommerening e Bencke (2011), a auditoria interna baseada em riscos surge de maneira estratégica para as organizações e representa um avanço da auditoria interna tradicional. Enquanto a auditoria interna tradicional tem como objetivo a avaliação da sistemática de controle interno da entidade, controle “reativo”, a auditoria interna baseada em riscos ocupa-se de um controle preventivo na organização.

Segundo Bergamani Junior (2005), os trabalhos de auditoria interna com enfoque tradicional baseiam-se em amplas avaliações de controles padronizados, com a aplicação e validação de testes em todos os controles. Diferentemente, a auditoria com base em riscos utiliza-se de testes focados nos riscos de negócio reconhecidos no levantamento de informações, e esses testes são centralizados nos controles que mitigam os riscos relevantes.

De acordo com Castro (2015, p. 485), “A auditoria baseada em riscos é uma mudança no foco da auditoria interna para incluir nos seus trabalhos a visão de futuro, sem prejuízo da segurança do presente e da confirmação do passado”.

Nesse contexto, a auditoria interna baseada em riscos proporciona diversos benefícios para os gestores, tais como: relatórios de auditoria com recomendações sobre como reduzir os riscos antes que eles se materializem, relatórios de auditoria

com foco nas áreas prioritárias da universidade, redução dos custos dos trabalhos de auditoria interna e, uma maior interação com a Alta administração (CASTRO, 2015).

Ressalta-se que a Alta administração, através de uma estrutura de gestão de riscos institucionalizada na organização, é a responsável pela identificação, análise, avaliação e monitoramento dos riscos. Todavia, e de acordo com Moreira e Palmisano (2015), muitos órgãos e entidades da administração pública não possuem uma estrutura de gestão de riscos implementada na organização e, nessas condições, a metodologia de Auditoria Baseada em Riscos - ABR se desenvolve por meio da construção de uma matriz de risco elaborada pelos auditores internos, que direciona as ações de controle da auditoria interna nas áreas com os riscos mais significativos.

Dessa maneira, e de acordo com Castro (2015, p. 483), para estipular a prioridade dos trabalhos de auditoria interna, utilizando a abordagem de riscos, é necessária a análise dos seguintes fatores:

- a) Materialidade: importância relativa ou representatividade do valor ou do volume dos recursos envolvidos, isoladamente, ou em determinado contexto;
- b) Relevância: aspecto ou fato considerado importante, ainda que não seja, economicamente, significativo para o alcance dos objetivos da entidade.
- c) Criticidade: fragilidade identificada nos controles internos, que pode ser considerada risco.

Após a identificação dos fatores de risco, deve ser estabelecido o grau de impacto, a probabilidade de ocorrência e a tendência de cada risco na construção de uma matriz de risco, que direcione os trabalhos de auditoria (CASTRO, 2015).

A Auditoria Baseada em Riscos - ABR exige uma mudança de perfil e de foco dos auditores internos que, tradicionalmente, são qualificados para avaliar processos e ações do passado, sem o estabelecimento de um grau de priorização dos trabalhos de auditoria utilizando a filosofia do risco (CASTRO, 2015).

A metodologia de Auditoria Baseada em Riscos – ABR, nos órgãos e entidades da administração pública federal, encontra respaldo no Art. 4 da Instrução Normativa nº 24, de 17 de novembro de 2015, proveniente da Controladoria Geral da União – CGU, no qual determina que os trabalhos de auditoria interna serão direcionados pelo Plano Anual de Auditoria Interna – PAINT, elaborado pela unidade de auditoria interna das entidades da administração direta e indireta e conterà, no

mínimo, a relação dos macroprocessos ou temas passíveis de serem trabalhados, classificados por meio de matriz de risco, com a descrição dos critérios utilizados para a sua elaboração. A matriz de risco conterá o resultado da análise dos riscos associados a um macroprocesso ou tema, em termos de impacto e de probabilidade, que possam vir a afetar os objetivos do órgão ou entidade pública.

De forma complementar, e segundo Moreira e Palmisano (2015, p. 6), a elaboração do Plano Anual de Auditoria Interna – PAINT pelos auditores internos, com base em uma matriz de risco, envolve:

- 1- Identificação das áreas da organização passíveis de auditoria;
- 2- Identificação de processos chaves e críticos geridos pelas áreas;
- 3- Avaliação dos riscos correspondentes a cada área, segundo as visões do gestor e dos auditores internos;
- 4- Classificação das áreas em função do grau de riscos que possuem (matriz de risco); e
- 5- Elaboração do Plano Anual de Auditoria Interna – PAINT baseado na matriz de risco gerada.

Ressalta-se ainda, que o Plano Anual de Auditoria Interna – PAINT deverá ser aprovado pelo Conselho de Administração ou a instância com atribuição equivalente, conforme determinação do Art. 7 da Instrução Normativa nº 24, de 17 de novembro de 2015:

O Conselho de Administração ou a instância com atribuição equivalente ou, inexistindo, o dirigente máximo do órgão ou entidade, deverá aprovar o PAINT até o último dia útil do mês de dezembro do ano anterior ao de sua execução (BRASIL, 2015).

Nesse contexto, e de acordo com a Deloitte (2015), o plano de auditoria é o instrumento balizador da atuação da auditoria interna, sendo fundamental o seu alinhamento com as estratégias e avaliações de riscos da instituição. Sabendo-se que os eventos de risco são mutantes, é necessário que a auditoria interna tenha uma atuação proativa e flexível, de modo a assegurar sua eficiência na organização.

5 Procedimentos Metodológicos

A metodologia refere-se a um conjunto de procedimentos a ser utilizado na obtenção do conhecimento. É a aplicação do método, por meio de processos e técnicas, que assegura a legitimidade científica do saber obtido (BARROS; LEHFELD, 2007).

Em decorrência dos objetivos gerais e específicos propostos e visando responder ao problema de pesquisa, foi realizada uma pesquisa mista que consistiu de duas fases. Na primeira fase foi realizada uma pesquisa quantitativa descritiva e na segunda fase, uma pesquisa qualitativa.

A pesquisa mista é uma forma de investigação que integra os métodos quantitativo e qualitativo em uma única pesquisa, o que contribui para uma melhor compreensão da problemática investigada (CRESWELL, 2010).

De acordo com Gil (2010), as pesquisas descritivas envolvem a descrição das características da população objeto da pesquisa com a utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados. São inseridas neste grupo as pesquisas que têm por finalidade identificar as opiniões, atitudes e crenças da população.

Com relação ao delineamento da primeira fase da pesquisa, foi realizado um levantamento de campo (*survey*) com o intuito de obter a opinião da Alta administração das universidades públicas federais brasileiras em relação à atuação da auditoria interna na governança da universidade.

Segundo Gil (2010) os levantamentos de campo (*survey*) são muito adequados para estudos descritivos que possuem como objetivo o estudo de opiniões e atitudes. De início procede-se à solicitação de informações acerca do problema estudado para, posteriormente, mediante análise quantitativa, obter as conclusões.

Como técnica de investigação, foi utilizado um questionário estruturado, localizado no Apêndice A do trabalho, no qual, segundo Gil (2010, p. 121) “Construir um questionário consiste basicamente em traduzir objetivos da pesquisa em questões específicas”.

A população da pesquisa foi composta pelas 63 universidades públicas federais brasileiras. Os sujeitos da pesquisa foram a Alta administração dessas universidades, representada pelos Reitores, Vice-Reitores, Pró-Reitores de Administração e Pró-Reitores de Planejamento.

Com a finalidade de medir a intensidade das opiniões da Alta administração das universidades públicas federais em relação ao objeto da pesquisa, de maneira mais objetiva possível, foram construídas escalas sociais ordinais, escala tipo *Likert* que, em essência, segundo Gil (2010, p. 144):

Pede-se a certo número de pessoas que manifestem sua concordância ou discordância em relação a cada um dos enunciados, segundo a graduação: concorda muito (5), concorda um pouco (4), indeciso (3), discorda um pouco (2), discorda muito (1). Analisam-se as respostas para verificar quais os itens que discriminam mais claramente entre os que obtêm resultados mais elevados e os que obtêm resultados baixos na escala total. Para tanto, são utilizados testes de correlação.

Após a elaboração do questionário, mas antes da sua aplicação definitiva, foi realizado um pré-teste com os Pró-Reitores de Administração das universidades públicas federais localizadas na região metropolitana de São Paulo: Universidade Federal de São Paulo - UNIFESP e Universidade Federal do ABC - UFABC, com a finalidade de identificar e sanar possíveis falhas na formulação das questões, tais como a imprecisão na redação, complexidade, extensão, entre outros fatores, com o objetivo de assegurar um questionário com adequada precisão e validade.

Os dados da pesquisa, que envolveu 33 universidades públicas federais, foram coletados pelo pesquisador de forma presencial, mediante participação em reuniões, nos meses de novembro e dezembro de 2016, com os Pró-Reitores de Administração e Pró-Reitores de Planejamento, no 4º Fórum Nacional de Pró-Reitores de Planejamento e de Administração das Instituições Federais de Ensino Superior – FORPLAD, que foi organizado pela Universidade Federal do Sul da Bahia (UFSB), entre os dias 07 e 11 de novembro de 2016 na cidade de Porto Seguro – BA, e com os Reitores e Vice-Reitores na Associação Nacional de Dirigentes das Instituições Federais de Ensino Superior – ANDIFES nos dias 14 e 15 de dezembro de 2016, em Brasília – DF.

Segundo Gil (2010), após a coleta das informações a etapa seguinte da pesquisa é a de análise e interpretação dos dados, que são dois processos estreitamente relacionados, e nas pesquisas de levantamento de campo (*survey*) a análise dos dados é essencialmente quantitativa.

Para a análise e interpretação dos dados, foi realizada uma análise de agrupamento, também denominada análise de *cluster*, que de acordo com Hair et al. (2005), é o nome dado para um grupo de técnicas multivariadas cuja finalidade

principal é agregar objetos com base nas características que eles possuem. Os agrupamentos resultantes exibiram elevada homogeneidade interna (dentro dos agrupamentos) e alta heterogeneidade externa (entre agrupamentos).

Em complemento, e de acordo com Hair et al. (2005, p. 391):

Em qualquer aplicação, os objetivos da análise de agrupamentos não podem ser separados da seleção de variáveis usadas para caracterizar os objetos a serem agrupados. Seja o objetivo exploratório ou confirmatório, o pesquisador efetivamente restringiu os possíveis resultados pelas variáveis selecionadas para uso. Os agrupamentos obtidos só refletem a estrutura inerente dos dados conforme definidos pelas variáveis. A seleção das variáveis a serem incluídas na variável estatística de agrupamento deve ser feita em relação a considerações teóricas e conceituais, bem como práticas.

A análise de agrupamento envolve, no mínimo, três etapas. A primeira etapa é a associação ou medida de similaridade entre as instituições para estabelecer quantos grupos existem na amostra. Na segunda etapa ocorre o processo de agrupamento, no qual as instituições são separadas em grupos (agrupamentos), e na terceira etapa, é estabelecido o perfil das variáveis para a determinação de sua composição (HAIR et al., 2005).

Na presente pesquisa, a análise de agrupamento envolveu o uso das variáveis da seção B do questionário, questões relacionadas à governança da universidade. Esta análise fundamentou-se em uma matriz de distâncias entre as variáveis de interesse. Como as variáveis apresentam natureza qualitativa, utilizou-se as proporções de discordâncias entre as variáveis. Com uso desta matriz de discordância, utilizou-se o método de agrupamento de Ward para a formação dos grupos.

O método de agrupamento de Ward, de acordo com Hair et al. (2005, p. 383):

É um procedimento de agrupamento hierárquico no qual a similaridade usada para juntar agrupamentos é calculada como a soma de quadrados entre os dois agrupamentos somados sobre todas as variáveis. Esse método tende a resultar em agrupamentos de tamanhos aproximadamente iguais devido a sua minimização de variação interna.

As comparações dos grupos em busca de associações posteriores foram realizadas segundo teste Qui-quadrado, no caso de variáveis categóricas. Segundo Fonseca e Martins (2013, p. 225), “O teste Qui-quadrado é o teste não paramétrico mais popular e uma importante aplicação ocorre quando se quer estudar a associação ou dependência, entre duas variáveis”.

Em complemento, e de acordo com Fonseca e Martins (2013, p. 225):

As técnicas da estatística Não Paramétrica são, particularmente, adaptáveis aos dados das ciências do comportamento. A aplicação dessas técnicas não exige suposições quanto à distribuição da população da qual se tenha retirado amostras para análises. Podem ser aplicadas a dados que se disponham simplesmente em ordem, ou mesmo para estudo de variáveis nominais. Os testes não-paramétricos são extremamente interessantes para análises de dados qualitativos.

A comparação das questões, na escala de *likert*, foi avaliada pelo teste de Mann-Whitney, comparando as escalas das variáveis segundo os grupos. O teste de Mann-Whitney pode ser aplicado para variáveis intervalares ou ordinais, e de acordo com Fonseca e Martins (2013, p. 240), “Trata-se de uma interessante alternativa ao teste paramétrico para igualdade de médias, pois o teste Mann-Whitney não exige nenhuma consideração sobre as distribuições populacionais e suas variâncias”.

No caso de variáveis com três ou mais fatores utilizou-se o teste de Kruskal-Walis para comparação das escalas das distribuições. Segundo Fonseca e Martins (2013, p. 246), “Trata-se de teste extremamente útil para decidir se K amostras ($K > 2$) independentes provêm de populações com médias iguais, podendo ser aplicado para variáveis intervalares ou ordinais”.

Na presente pesquisa, os dados são não métricos, por isso a medida de similaridade foi à associação, já que esta é usada para comparar objetos cujas características são medidas apenas em termos não métricos (medida nominal ou ordinal). Por exemplo, os respondentes puderam dizer sim ou não a várias questões, e uma medida de associação avaliou o grau de concordância entre cada par de respondentes. A forma mais simples de medida de associação é o percentual de vezes em que ocorre concordância (os respondentes dizem sim ou ambos dizem não a uma pergunta) no conjunto de questões (HAIR et al., 2005).

Nesse contexto, cabe ressaltar que para a análise dos resultados considerou-se um nível de significância de 5%, todavia, visto o caráter exploratório das associações e o tamanho amostral limitado, um nível de significância de 10% também foi considerado.

Após a análise e interpretação estatística dos dados foi realizado um *Focus Group*, segunda fase da pesquisa, conforme *briefing* e roteiro localizado nos Apêndices B e C, respectivamente.

Segundo Oliveira e Freitas (1998), o *Focus Group* é uma entrevista realizada em grupo, no qual corresponde a uma técnica de pesquisa qualitativa geralmente associada a outras técnicas de coleta de dados. O *Focus Group*, ao suceder um método quantitativo, contribui para a interpretação e o fornecimento de informações adicionais em relação aos resultados obtidos.

A técnica de pesquisa qualitativa, *Focus Group*, envolve três fases: a primeira fase é o planejamento, no qual inclui a elaboração dos temas e a seleção dos participantes; a segunda fase é a condução, no qual consiste na organização e moderação da reunião; e a terceira fase é a análise, em que os dados produzidos nas discussões do grupo serão transcritos, com as devidas anotações e reflexões do pesquisador (OLIVEIRA; FREITAS, 1998).

O *Focus Group* dessa pesquisa contou com a participação do pesquisador, que fez as anotações, reflexões e transcrição dos dados produzidos; do moderador, que foi responsável pela dinâmica da entrevista em grupo em função dos temas relacionados com os principais resultados obtidos na pesquisa quantitativa; e com a participação de 12 (doze) Pró-Reitores de Administração, abrangendo as cinco regiões do país, que foram identificados como PRA 1 – região, PRA 2 – região e PRA n... – região do país.

É importante ressaltar que em decorrência do processo eleitoral que ocorreu em muitas universidades públicas federais, no final do 2º semestre de 2016, para a escolha de novos Reitores e Vice-Reitores, optou-se por realizar o grupo focal somente com os Pró-Reitores de Administração.

O *Focus Group* ocorreu em 16 de março de 2017, em uma das salas de reuniões do Mar Hotel Recife, durante o Fórum Nacional de Pró-Reitores de Administração e Planejamento - FORPLAD, promovido pela Universidade Federal de Pernambuco - UFPE, em Recife – PE.

Na terceira fase do *Focus Group*, etapa que envolveu a análise dos dados pelo pesquisador, foi utilizada a técnica da análise do discurso. De acordo com Caregnato e Mutti (2006, p. 684), “Na análise do discurso, a linguagem não é transparente, mas opaca, por isso, o analista de discurso se põe diante da opacidade da linguagem”. Nesse sentido, a análise do discurso buscou compreender os sentidos dos discursos produzidos pelos sujeitos da pesquisa.

6 Apresentação e análise dos resultados da pesquisa quantitativa

Neste capítulo, apresentam-se os resultados, da primeira fase da pesquisa, gerados no levantamento de campo (*survey*) com a Alta administração das universidades públicas federais brasileiras.

O capítulo foi dividido em dois blocos. No primeiro bloco encontram-se as análises descritivas dos resultados da pesquisa quantitativa e, no segundo bloco, com o objetivo de analisar com maior profundidade os resultados, encontram-se as análises de agrupamento.

6.1 Análise dos resultados da pesquisa quantitativa – Bloco 1 (Análise Descritiva)

Do montante de 63 universidades públicas federais existentes, foram realizados dois pré-testes, sendo um com o Pró-Reitor de Administração da Universidade Federal de São Paulo e o outro com o Pró-Reitor de Administração da Universidade Federal do ABC, no final do mês de outubro de 2016, com o objetivo de identificar e sanar possíveis falhas na formulação das questões.

Das 61 universidades remanescentes, obteve-se o retorno do questionário de 33 universidades, contemplando as cinco regiões do país, conforme demonstrado na Tabela 1, a seguir:

Tabela 1 - Total de universidades, por região, participantes do levantamento de campo (*survey*)

Região	Quantidade	Participação em relação à amostra	Participação em relação ao total da região
Sudeste	10	30,30%	52,63%
Nordeste	9	27,27%	50,00%
Sul	8	24,25%	72,73%
Norte	5	15,15%	50,00%
Centro Oeste	1	3,03%	20,00%
Total	33	100%	

Fonte: dados da pesquisa.

Realizou-se a análise descritiva das variáveis do banco de dados, com a apresentação das proporções, no caso das variáveis categóricas, e médias e desvio-padrão no caso das variáveis contínuas (BUSSAB; MORETTIN, 2006).

Com base no questionário, construíram-se análises separadas para as seções A – Identificação dos respondentes, B – Governança nas universidades e C – Atuação das auditorias internas, sendo que a seção C foi dividida em duas partes: a primeira parte contém os resultados das afirmativas (escala de *likert*) e, a segunda parte, os resultados das questões relacionadas à atuação das auditorias internas nas universidades.

6.1.1 Análise descritiva da Seção A (Identificação dos respondentes)

Na seção A do questionário analisou-se, de forma descritiva, diversas variáveis que identificam o respondente da pesquisa, dentre elas o cargo que ele ocupa na universidade, conforme demonstrado na Tabela 2, a seguir:

Tabela 2 - Cargo dos respondentes

Cargo dos Respondentes	Quantidade	Percentual do total
Pró-Reitor de Administração	16	48,48%
Reitor	10	30,30%
Pró-Reitor de Planejamento	5	15,15%
Vice-Reitor	2	6,07%
Total de respondentes	33	100%

Fonte: dados da pesquisa.

Além do cargo, os respondentes informaram o tempo de exercício no cargo, conforme demonstrado na Tabela 3, a seguir:

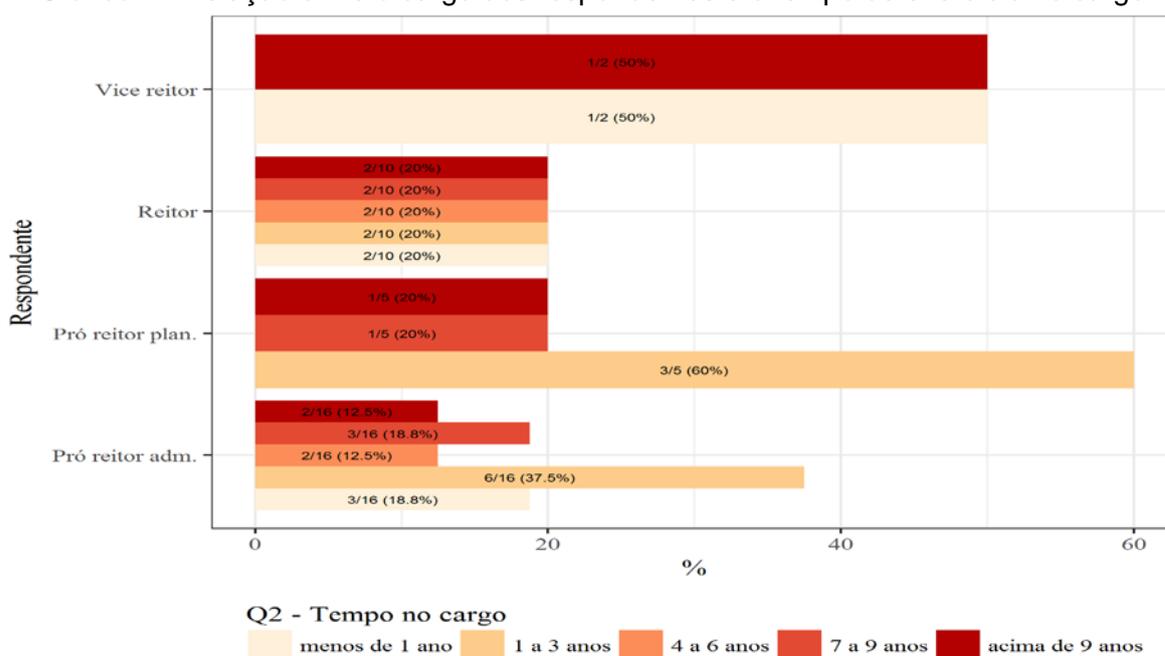
Tabela 3 - Tempo no cargo

Tempo no Cargo	Quantidade	Percentual do total
Menos de 1 ano	6	18,18%
1 a 3 anos	11	33,33%
4 a 6 anos	4	12,13%
7 a 9 anos	6	18,18%
Acima de 9 anos	6	18,18%
Total	33	100%

Fonte: dados da pesquisa.

Comparando-se os respondentes em relação ao cargo e o tempo de exercício no cargo, verificou-se que dois Reitores, um Vice-Reitor e três Pró-Reitores de Administração possuem menos de um ano no cargo, e entre os Pró-Reitores de Administração e Planejamento, a maioria possui entre 1 a 3 anos na função. Em relação aos Reitores, obteve-se um equilíbrio com relação ao tempo no cargo, sendo que 20% ocupam o cargo há menos de 1 ano, 20% entre 1 a 3 anos, 20% entre 4 a 6 anos, 20% entre 7 a 9 anos e 20% acima de 9 anos, conforme demonstrado no Gráfico 1, a seguir:

Gráfico 1 - Relação entre o cargo dos respondentes e o tempo de exercício no cargo



Fonte: dados da pesquisa.

Vale ressaltar que, de acordo com o art. 5º do Decreto nº 1.916, de 23 de maio de 1996, no qual regulamenta o processo de escolha dos dirigentes de instituições federais de ensino superior, o mandato de Reitor e de Vice-Reitor de universidade será de quatro anos, sendo permitida uma única recondução:

O mandato de Reitor e de Vice-Reitor de universidade, de Diretor e de Vice-Diretor de estabelecimento isolado de ensino superior, de Diretor-Geral e de Vice-Diretor de centro federal de educação tecnológica e de Diretor e de Vice-Diretor de unidade universitária será de quatro anos, sendo permitida uma única recondução para o mesmo cargo (BRASIL, 1996).

Todavia, identificou-se através do cruzamento dos dados relacionados ao cargo dos respondentes e o tempo no cargo, conforme demonstrado no Gráfico 1,

que 2 Reitores e 1 Vice-Reitor possuem acima de 9 anos no cargo, o que representa uma situação atípica, na condição de Reitor ou Vice-Reitor pró-tempore, conforme menciona o art. 7º, do Decreto nº 1.916, de 23 de maio de 1996:

O Presidente da República designará *pro tempore* o Reitor ou o Vice-Reitor de universidade e o Diretor ou o Vice-Diretor de estabelecimento isolado de ensino superior quando, por qualquer motivo, estiverem vagos os cargos respectivos e não houver condições para provimento regular imediato (BRASIL, 1996).

Nesse contexto, e diante da possibilidade legal, verificou-se na amostra de universidades a existência de cargos eletivos (2 Reitores e 1 Vice-Reitor), bem como cargos de confiança (2 Pró-Reitores de Administração e 1 Pró-Reitor de Planejamento) com tempo no cargo acima de 9 anos.

Em relação à formação acadêmica (graduação) da Alta administração, identificou-se que há muita diversificação, no entanto, aproximadamente 40% dos respondentes são graduados na área de ciências sociais aplicadas, representada pelos cursos de ciências econômicas, administração e ciências contábeis, conforme demonstrado na Tabela 4, a seguir:

Tabela 4 - Formação acadêmica (graduação) dos respondentes

Formação de nível superior (graduação)	Quantidade	Percentual do total
Ciências Econômicas	5	16,12%
Administração	4	12,80%
Ciências Contábeis	3	9,67%
Ciência da Computação	2	6,45%
Ciências Biológicas	2	6,45%
Engenharia Civil	2	6,45%
Engenharia metalúrgica	2	6,45%
Farmácia	2	6,45%
Agronomia	1	3,23%
Biologia	1	3,23%
Direito	1	3,23%
Engenharia Elétrica e Física	1	3,23%
Engenharia Florestal	1	3,23%
Engenharia Química	1	3,23%
Gestão Pública	1	3,23%
Matemática	1	3,23%
Medicina Veterinária	1	3,23%
Total de respondentes	31	100%

Fonte: dados da pesquisa.

No tocante a faixa etária, aproximadamente metade dos respondentes possuem entre 50 a 59 anos de idade, 24,24% possuem entre 40 a 49 anos, 3% entre 30 a 39 anos e 24,24% possuem a partir de 60 anos de idade, conforme demonstrado na Tabela 5, a seguir:

Tabela 5 - Faixa etária dos respondentes

Faixa etária	Quantidade	Percentual do total
30 a 39	1	3,03%
40 a 49	8	24,24%
50 a 59	16	48,49%
A partir de 60	8	24,24%
Total	33	100%

Fonte: dados da pesquisa.

Além de identificar os respondentes, realizou-se a classificação das universidades pesquisadas em grande, médio e pequeno porte. Para tanto, o pesquisador utilizou-se de uma distribuição normal com o seguinte critério: 25% do total de universidades públicas federais com os maiores valores orçamentários foram classificadas como universidades de grande porte, o que corresponde a um valor orçamentário anual igual ou superior a R\$ 878.596.891,00. Por outro lado, 25% do total das universidades públicas federais com os menores valores orçamentários foram classificadas como universidades de pequeno porte, o que corresponde a um valor orçamentário anual igual ou inferior a R\$ 219.873.257,00 e as universidades restantes, que representam os outros 50%, foram classificadas como universidades de médio porte, o que corresponde às universidades com montante orçamentário entre R\$ 219.873.257,01 a R\$ 878.596.890,99.

Diante dessa classificação, verificou-se que 42,42% das universidades respondentes são de grande porte, 30,30% são universidades de médio porte e 27,28% são universidades de pequeno porte, conforme demonstrado na Tabela 6, a seguir:

Tabela 6 - Porte das universidades

Porte da universidade	Quantidade	Percentual do total
Grande porte	14	42,42%
Médio porte	10	30,30%
Pequeno porte	9	27,28%
Total	33	100%

Fonte: dados da pesquisa.

De forma complementar, e de acordo com os respondentes da pesquisa, 78,79% das universidades foram constituídas como autarquias e 21,21% como fundações de direito público.

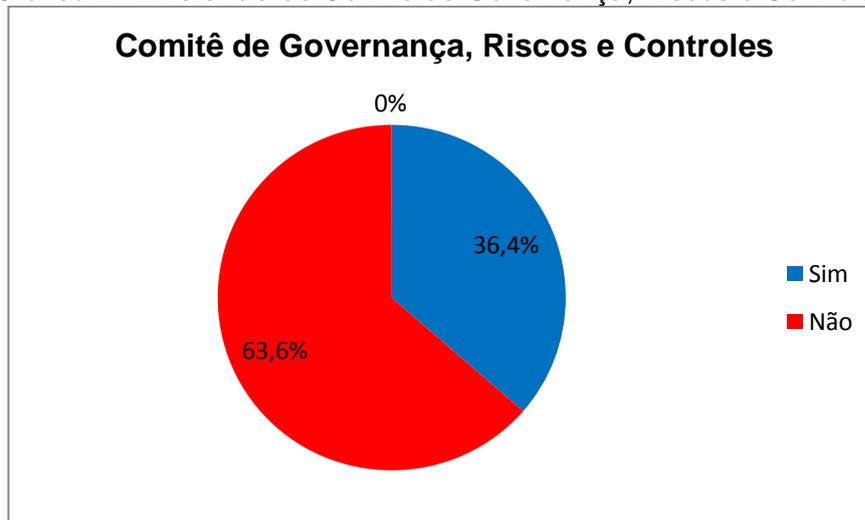
Cabe aqui ressaltar que, de acordo com o art. 4º da Lei nº 5.540, de 28 de novembro de 1968, as universidades públicas federais constituem-se sob a forma de autarquias de regime especial ou em fundações de direito público. Todavia, esta determinação contém imprecisão jurídica, pois fundações de direito público nada mais são do que uma espécie de autarquia. A autarquia é termo que designa todas as pessoas de direito público de capacidade meramente administrativa, sem autonomia legislativa. As fundações da Administração Pública, como todos os demais entes deste setor, não possuem capacidade legislativa, e são elas pessoas jurídicas formadas pela personalização de um patrimônio destinado a um fim social. Seu substrato é, portanto, um conjunto de bens. Tais fundações podem ser de direito público ou de direito privado. Se forem de direito público, serão sempre autarquias. Por isto se usa a expressão autarquias fundacionais ou fundações autárquicas para designar tais pessoas jurídicas.

6.1.2 Análise descritiva da Seção B (Governança nas universidades)

Na seção B analisou-se, de forma descritiva, diversas questões relacionadas à governança nas universidades, tais como: a implementação do Comitê de Governança, Riscos e Controles, conforme determinação da Instrução Normativa Conjunta nº 01, de 10 de maio de 2016, a existência de Comitê de Auditoria, Gestão de Riscos, Código de Conduta, entre outras variáveis.

De acordo com os respondentes, 63,6% das universidades públicas federais não possuem o Comitê de Governança, Riscos e Controles, consoante determinação da Instrução Normativa Conjunta nº 01, do dia 10 de maio de 2016, proveniente do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão - MP e da Controladoria Geral da União – CGU, conforme demonstrado no Gráfico 2, a seguir:

Gráfico 2 - Existência de Comitê de Governança, Riscos e Controles



Fonte: dados da pesquisa.

De acordo com o Art. 23 da Instrução Normativa Conjunta nº 01, de 10 de maio de 2016 (BRASIL, 2016b), os órgãos e entidades do Poder Executivo federal, no qual inclui as universidades públicas federais, deverão instituir, pelos seus dirigentes máximos, Comitê de Governança, Riscos e Controles. O comitê deverá ser composto pelo dirigente máximo e pelos dirigentes das unidades a ele diretamente subordinadas, com o apoio do Assessor Especial de Controle Interno.

O Comitê de Governança, Riscos e Controles tem como competências:

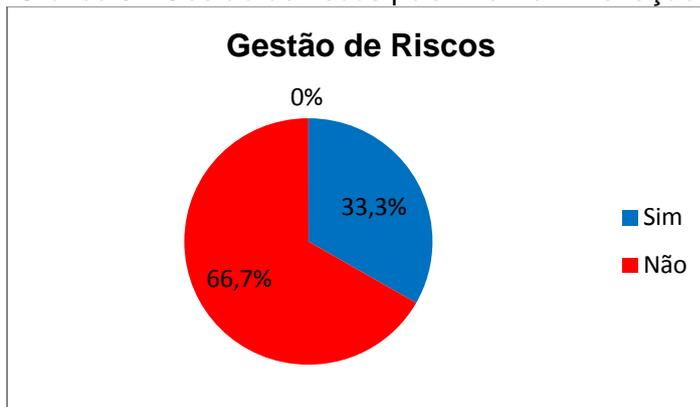
- Promover práticas e princípios de conduta e padrões de comportamentos;
- Institucionalizar estruturas adequadas de governança, gestão de riscos e controles internos;
- Promover o desenvolvimento contínuo dos agentes públicos e incentivar a adoção de boas práticas de governança, de gestão de riscos e de controles internos;
- Garantir a aderência às regulamentações, leis, códigos, normas e padrões, com vistas à condução das políticas e à prestação de serviços de interesse público;
- Promover a integração dos agentes responsáveis pela governança, pela gestão de riscos e pelos controles internos;
- Promover a adoção de práticas que institucionalizem a responsabilidade dos agentes públicos na prestação de contas,

- na transparência e na efetividade das informações;
- Aprovar política, diretrizes, metodologias e mecanismos para comunicação e institucionalização da gestão de riscos e dos controles internos;
 - Supervisionar o mapeamento e avaliação dos riscos-chave que podem comprometer a prestação de serviços de interesse público;
 - Liderar e supervisionar a institucionalização da gestão de riscos e dos controles internos, oferecendo suporte necessário para sua efetiva implementação no órgão ou entidade;
 - Estabelecer limites de exposição a riscos globais do órgão, bem com os limites de alçada ao nível de unidade, política pública, ou atividade;
 - Aprovar e supervisionar método de priorização de temas e macroprocessos para gerenciamento de riscos e implementação dos controles internos da gestão;
 - Emitir recomendação para o aprimoramento da governança, da gestão de riscos e dos controles internos; e
 - Monitorar as recomendações e orientações deliberadas pelo Comitê (BRASIL, 2016).

Nesse contexto, o resultado apontou que, aproximadamente, 64% das universidades públicas federais não estão em conformidade com a Instrução Normativa Conjunta vigente e, dessa forma, evidenciou-se uma situação de fragilidade no sistema de governança dessas universidades, tendo em vista que uma das principais competências do Comitê de Governança, Riscos e Controles é o estabelecimento de diretrizes para a institucionalização da gestão de riscos na universidade.

Em decorrência desse resultado, identificou-se que 66,7% da Alta administração não realiza a gestão de riscos na instituição, conforme demonstrado no Gráfico 3, a seguir:

Gráfico 3 - Gestão de riscos pela Alta Administração.



Fonte: dados da pesquisa.

Além disso, constatou-se que 30,3% das universidades pesquisadas realizam a gestão de riscos há menos de 3 anos, o que evidencia o estágio embrionário da gestão de riscos dessas universidades, conforme demonstrado na Tabela 7, a seguir:

Tabela 7 - Tempo de gestão de riscos

Tempo de gestão de riscos	Quantidade	Percentual do total
Não implementou até o presente momento	22	66,7%
Menos de 1 ano	6	18,2%
1 a 3 anos	4	12,1%
Não tenho a informação	1	3,0%
Total	33	100%

Fonte: dados da pesquisa.

O expressivo percentual de universidades que não realizam a gestão de riscos pode ser explicado pelo fato de que o Art. 17 da Instrução Normativa Conjunta nº 01, de 10 de maio de 2016, conceder um prazo de até doze meses, a contar da data de sua publicação, para que a política de gestão de riscos seja instituída pelos órgãos e entidades do poder executivo federal, devendo esta política de gestão de riscos possuir:

I - Princípios e objetivos organizacionais;

II - Diretrizes sobre:

- a). Como a gestão de riscos será integrada ao planejamento estratégico, aos processos e às políticas da organização;
- b). Como e com qual periodicidade serão identificados, avaliados, tratados e monitorados os riscos;
- c). Como será medido o desempenho da gestão de riscos;
- d). Como serão integradas as instâncias do órgão ou entidade responsáveis pela gestão de riscos;
- e). A utilização de metodologia e ferramentas para o apoio à gestão de riscos; e
- f). O desenvolvimento contínuo dos agentes públicos em gestão de riscos; e

III - competências e responsabilidades para a efetivação da gestão de riscos no âmbito do órgão ou entidade (BRASIL, 2016b).

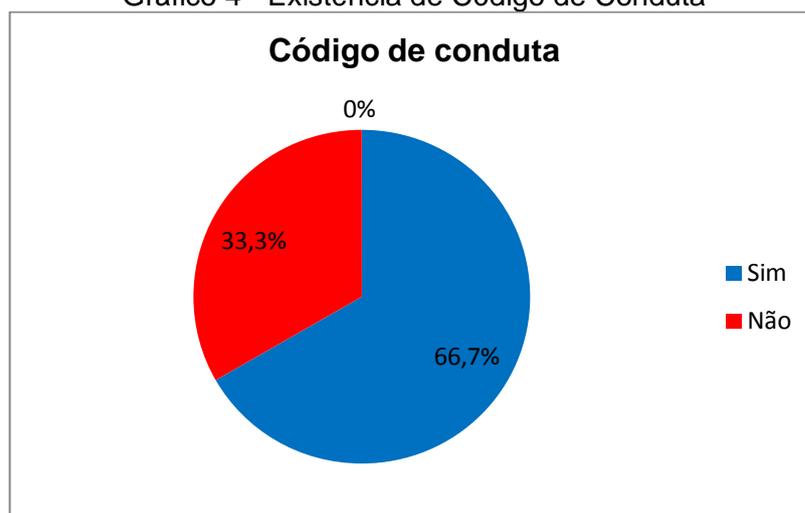
Apesar da Instrução Normativa Conjunta nº 01, de 10 de maio de 2016, conceder o prazo até 10 de maio de 2017 para que todos os órgãos e entidades do

poder executivo federal instituíam suas políticas de gestão de riscos, o resultado da pesquisa dimensiona o longo caminho que as universidades públicas federais brasileiras precisam percorrer para atender as suas diretrizes, que estão em consonância com a estrutura de gerenciamento de riscos corporativos emanadas do Comitê das Organizações Patrocinadoras – COSO (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*), organização norte-americana não governamental formada por representantes das principais associações de classes de profissionais ligados à área financeira: (*American Accounting Association, American Institute of Certified Public Accounting, Financial Executives International, Institute of Management Accountants e pelo Institute of Internal Auditors*), que define o gerenciamento de riscos corporativos como um processo conduzido pelo conselho de administração, pela diretoria executiva e pelos demais empregados, e que envolve, de forma inter-relacionada, o ambiente interno da organização, a fixação de objetivos, a identificação de eventos, a avaliação de riscos, as respostas aos riscos, às atividades de controle, informações, comunicações e monitoramento (COSO, 2004).

De forma complementar, verificou-se que não basta apenas implementar a gestão de riscos nas instituições, é fundamental que ela seja eficaz pois, de acordo com o *International Federation of Accountants - IFAC* (2014), a gestão eficaz dos riscos permite que as entidades do setor público alcancem os seus objetivos de forma ética e legal.

Dessa forma, verifica-se que é insuficiente instituir um sistema de gestão de riscos e controles internos sem padrões éticos, visto que, segundo Avalos (2009), os valores éticos dos colaboradores constituem o alicerce de toda a estrutura dos próprios controles. Nesse contexto, 66,7% dos respondentes afirmaram da existência de um código de conduta na universidade, conforme demonstrado no Gráfico 4, a seguir:

Gráfico 4 - Existência de Código de Conduta



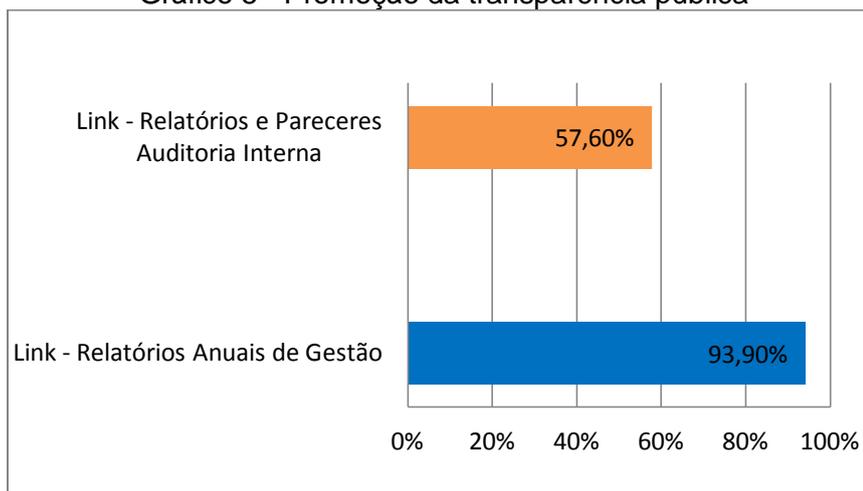
Fonte: dados da pesquisa.

Para o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa - IBGC (2015), a elaboração de um código de conduta é fundamental, pois reflete a identidade da organização e, a partir dele, é que se desenvolve todo o sistema de conformidade (*compliance*) da organização.

No entanto, identificou-se que mais de 33% das universidades pesquisadas não possuem um código formal de conduta que evidencie as normas de comportamento as quais todos os servidores devem seguir. A ausência do código de conduta, assim como o seu monitoramento constante, reflete uma precária adesão ao princípio da transparência no setor público, na medida em que não deixa claro quais normas de comportamento os servidores públicos devem respeitar, nem quais são as consequências pelo seu descumprimento.

Em referência ao princípio da transparência na gestão pública, 93,9% dos respondentes afirmaram que no *site* da universidade há um *link* para a divulgação do relatório anual de gestão, no entanto, somente 57,6% dos respondentes afirmaram que as universidades possuem um *link* específico para a divulgação dos relatórios e pareceres da auditoria interna, conforme demonstrado no Gráfico 5, a seguir.

Gráfico 5 - Promoção da transparência pública



Fonte: dados da pesquisa.

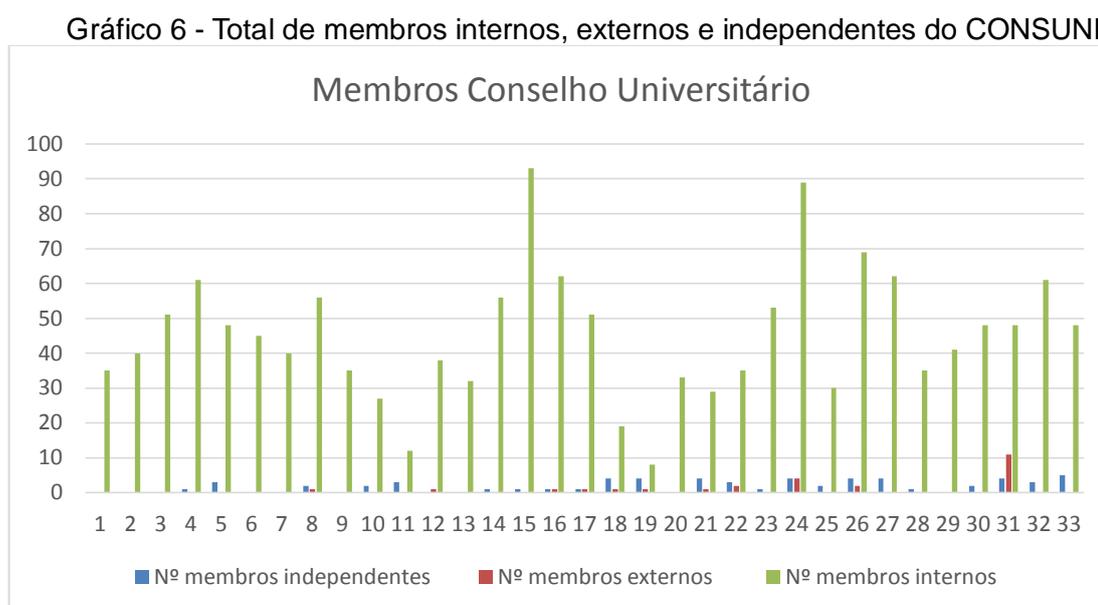
A divulgação em meios eletrônicos dos relatórios anuais de gestão e dos relatórios, pareceres e certificados de auditoria interna, componentes do processo anual de prestação de contas, representam um avanço na transparência e na *accountability*, que são dois pilares fundamentais da governança pública (LINCZUK, 2012).

Com base nos resultados da pesquisa, um pouco mais da metade das universidades públicas federais pesquisadas possuem *site com um link* para acesso aos relatórios e pareceres da auditoria interna. Esse percentual relevou-se precário, visto que a auditoria interna é um dos pilares da boa governança no setor público e, de acordo com Lélis e Mário (2009), os relatórios e pareceres da auditoria interna reduzem as assimetrias de informação existentes entre os agentes (gestores) e o principal (sociedade).

Com a finalidade de assessorar o Conselho Universitário - CONSUNI, órgão central da governança nas universidades públicas federais, sobre diversos assuntos relacionados ao processo de gestão de riscos e controles internos, 75,8% dos respondentes informaram da existência do Comitê de Auditoria na universidade. No entanto, o expressivo percentual gerou dúvida, por parte do pesquisador, do real entendimento do conceito de Comitê de Auditoria, tendo em vista que a maioria dos respondentes informou da inexistência do Comitê de Governança, Riscos e Controles nas universidades. Destarte, a questão foi abordada no *Focus Group*, realizado com os Pró-Reitores de Administração e, de fato, o entendimento de Comitê de Auditoria para os respondentes da pesquisa foi equivocado, pois muitos entenderam que se tratava da própria unidade de auditoria interna da universidade.

Nesse cenário, a inexistência do Comitê de Auditoria nas universidades públicas federais não contemporiza as diretrizes emanadas do Instituto Brasileiro de Governança Corporativa – IBGC (2015), no qual enfatiza a importância do Comitê de Auditoria no assessoramento ao conselho de administração em relação ao sistema de gestão de riscos e controles internos da organização.

No tocante a composição do Conselho Universitário – CONSUNI, a pesquisa revelou que 72,7% dos conselhos possuem membros externos e independentes, no entanto, o quantitativo é muito inferior em relação ao total de membros internos, conforme demonstrado no Gráfico 6, a seguir:



Fonte: dados da pesquisa.

Verificou-se que os conselhos universitários possuem, em média, 50 membros, o que representa um quantitativo bem superior ao limite recomendado pelo Instituto Brasileiro de Governança Corporativa – IBGC (2015), no qual sugere um número ímpar de conselheiros, entre cinco e onze, sendo que esse número pode variar conforme o setor de atuação, porte, complexidade das atividades e estágio do ciclo de vida da organização.

Os conselheiros são classificados em três tipos: os conselheiros internos que ocupam cargos de diretores ou que são servidores da organização; os externos que representam os conselheiros sem vínculo atual comercial, empregatício ou de direção com a organização, mas que não são independentes, tais como ex-diretores

e ex-funcionários; e os independentes, que são os conselheiros externos que não possuem qualquer tipo de vínculo com a organização (IBGC, 2015).

Consoante a essa classificação, o Art. 16 da lei nº 5.540, de 28 de novembro de 1968, determina que o Conselho Universitário – CONSUNI das universidades públicas federais deverá ser constituído por representantes dos diversos segmentos da comunidade universitária e da sociedade, observando o mínimo de setenta por cento de membros do corpo docente no total de sua composição.

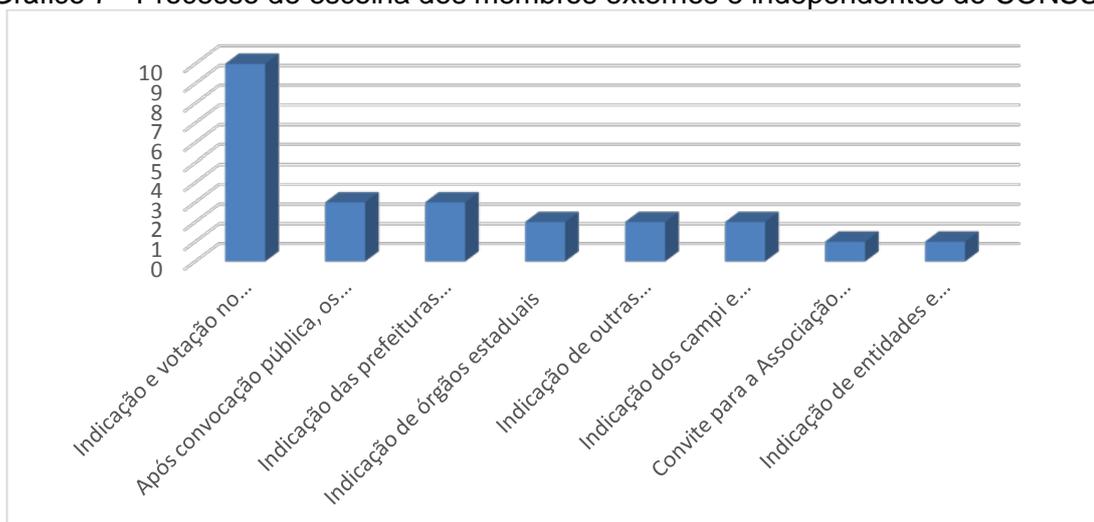
Nesse contexto, percebe-se que a legislação vigente não está em consonância com as diretrizes do Instituto Brasileiro de Governança Corporativa – IBGC, no qual deve-se evitar a indicação de conselheiros internos na composição do conselho, de modo a promover a integridade do sistema de governança nas organizações. Portanto, segundo o IBGC (2015), o conselho deve ser formado apenas por conselheiros externos e independentes, sendo que os conselheiros independentes devem ocupar participação majoritária.

Em adendo, identificou-se que a quantidade e a forma de escolha dos membros externos e independentes do conselho universitário das universidades públicas federais não são estabelecidas de forma padronizada, tendo em vista que seguem as diretrizes dos seus estatutos e regimentos internos, conforme menciona o artigo 54 da Lei 9.394, de 20 de dezembro de 1996, que estabelece as diretrizes e bases da educação nacional:

As universidades mantidas pelo Poder Público gozarão, na forma da lei, de estatuto jurídico especial para atender às peculiaridades de sua estrutura, organização e financiamento pelo Poder Público, assim como dos seus planos de carreira e do regime jurídico do seu pessoal (BRASIL, 1996).

Nesse cenário, verificou-se que os conselhos universitários possuem, em média, 2 membros independentes e 1 membro externo em sua composição, sendo que a maioria dos membros independentes e externos é indicada pelos próprios membros internos que, posteriormente, são colocados em votação nas reuniões do CONSUNI, conforme demonstrado no Gráfico 7, a seguir:

Gráfico 7 - Processo de escolha dos membros externos e independentes do CONSUNI



Fonte: dados da pesquisa.

Conforme demonstrado no Gráfico 7, outras formas de escolha dos membros externos e independentes foram citadas pelos respondentes da pesquisa com menor frequência, tais como: convocação pública, indicação das prefeituras onde há campus da universidade, indicação de entidades e órgãos estaduais, indicação dos campi da universidade, convite para a associação de moradores localizados na região da universidade e indicação de entidades diversas. Cabe destacar que, independentemente da forma de escolha, todas as indicações são colocadas em votação nas reuniões do CONSUNI.

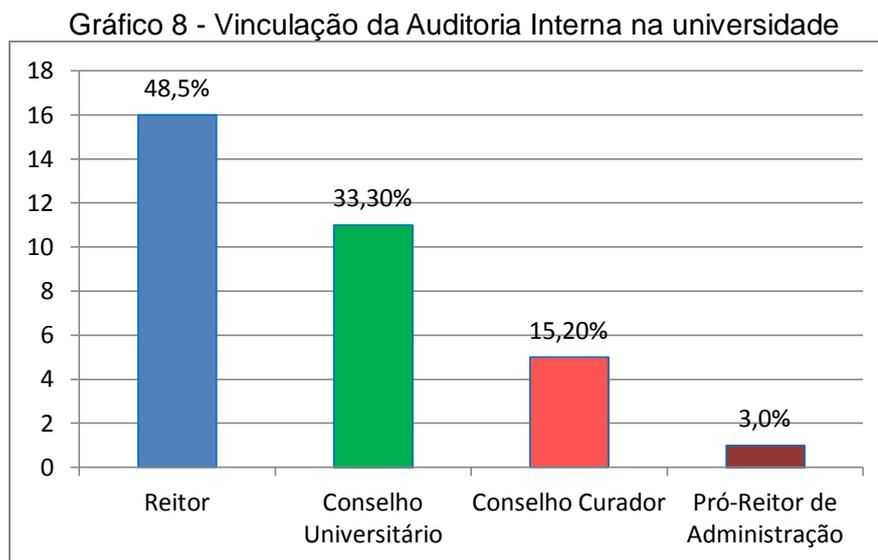
Nesse contexto, registra-se que a governança nas universidades públicas federais está relacionada ao provimento de estruturas, princípios e processos que visam direcionar, avaliar e monitorar a gestão, com a finalidade de aumentar o alcance dos objetivos institucionais (TCU, 2014).

Como instância interna de apoio a governança, a auditoria interna deverá estar vinculada ao conselho Universitário – CONSUNI, órgão central da governança nas universidades públicas federais, com a finalidade de proporcionar à unidade de auditoria interna uma maior abrangência e independência para a realização das suas atividades de controle, conforme determinação da Instrução Normativa nº 01, de 06 de abril de 2001, emitida pela Secretaria Federal de Controle Interno:

[...] a unidade de auditoria interna ou auditor interno deverá estar subordinada ao conselho de administração ou a órgão de atribuições equivalentes. Caso a entidade não conte com conselho de administração ou órgão equivalente, a auditoria interna ou o auditor interno subordinar-se-á diretamente ao dirigente máximo da entidade, vedado delegar a vinculação à outra autoridade. Essa

vinculação tem por objetivo proporcionar à unidade de auditoria interna um posicionamento suficientemente elevado de modo a permitir-lhe desincumbir-se de suas responsabilidades com abrangência e maior independência (BRASIL, 2001).

Nesse âmbito, e de acordo com os resultados da pesquisa, somente 33,3% das auditorias internas estão vinculadas ao Conselho Universitário - CONSUNI, conforme demonstrado no Gráfico 8, a seguir:



Fonte: dados da pesquisa.

Constatou-se também que, aproximadamente, metade das auditorias internas está vinculada ao Reitor da universidade, 15,2% ao conselho curador e 3% ao Pró-Reitor de Administração, o que resulta, dada a vulnerável independência, em uma fragilidade no sistema de governança dessas universidades.

6.1.2.1 Síntese das evidências empíricas da Seção B

Neste tópico, apresenta-se uma síntese das evidências empíricas da Seção B associadas ao referencial teórico, conforme demonstrado no Quadro 5, a seguir:

Quadro 5 - Síntese das evidências empíricas da Seção B associadas ao referencial teórico

Questões	Referencial teórico	Evidências empíricas
Conselho Universitário - CONSUNI	Lei nº 5.540/1968, IBGC (2015), Hora et al. (2014).	<p>-Os conselhos universitários das universidades públicas federais possuem, em média, 50 membros e, por determinação legal, 70% dos assentos são ocupados por docentes (membros internos).</p> <p>-Aproximadamente, 73% dos conselhos universitários possuem conselheiros externos e independentes, todavia, o quantitativo é muito inferior ao total de membros internos, já que, em média, cada conselho universitário possui 2 membros independentes e 1 membro externo, sendo que a maioria desses membros é indicada pelos próprios membros internos que, posteriormente, são colocados em votação nas reuniões do CONSUNI.</p> <p>- Apenas 33,3% das unidades de auditoria interna (instância interna de apoio a governança) estão vinculadas ao conselho universitário (órgão central da governança nas universidades públicas federais)</p>
Comitê de governança, riscos e controles.	INC nº 01/2016.	-Aproximadamente, 64% das universidades públicas federais não possuem Comitê de Governança, Riscos e Controles, conforme determinação da Instrução Normativa Conjunta nº 01, de 10 de maio de 2016, proveniente do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão – MP e da Controladoria Geral da União-CGU.
Gestão de Riscos	INC nº 01/2016, COSO (2004),	- 66,7% da Alta administração não realiza a gestão de riscos nas universidades, 18,2% realizam há menos de 1 ano, 12,1% realizam entre 1 a 3 anos e, 3% não possuem essa informação.
Código de Conduta	IBGC (2015)	-Aproximadamente, 67% das universidades pesquisadas possuem código de conduta e, 61,3% monitoram esse código.
Transparência Pública	Linczuk (2012).	-Aproximadamente, 94% das universidades possuem em sua página oficial (<i>site</i>) <i>link</i> para acesso aos relatórios anuais de gestão e, 57,6% das universidades possuem em sua página oficial <i>link</i> para acesso aos relatórios e pareceres da auditoria interna.

Fonte: dados da pesquisa.

6.1.3 Análise descritiva da Seção C - Parte 1 (Atuação das auditorias internas)

Com o objetivo de medir a intensidade das opiniões da Alta administração (Reitores, Vice-Reitores, Pró-Reitores de Administração e Pró-Reitores de Planejamento) em relação à atuação das auditorias internas na governança das universidades públicas federais, foi solicitada a manifestação de concordância ou

discordância em relação a cada um dos enunciados constantes da Tabela 8, localizada no Apêndice D, segundo a graduação: (5) concorda muito, (4) concorda um pouco, (3) indeciso, (2) discordo um pouco e (1) discordo muito.

Analisou-se as opiniões dos respondentes em cada uma das afirmativas propostas, com a indicação, na última coluna da tabela, do total de respondentes, da média e do desvio padrão auferidos.

Com base nos resultados, verificou-se que 81,3% da Alta administração concorda que a auditoria interna auxilia a universidade na execução de suas estratégias, possuindo uma atuação flexível e alinhada com a estratégia da universidade, sendo que 43,8% dos respondentes concordam muito e 37,5% concordam um pouco com essa atuação.

Esse resultado positivo está em consonância com o estudo promovido pela Deloitte, no ano de 2015, sobre a estrutura e a maturidade da função de auditoria interna no Brasil, no qual menciona:

Independentemente da forma de atuação a ser adotada, atualmente a função de auditoria interna deve se posicionar como uma função estratégica, que contribui para a preservação e geração de valor por meio das atividades de gestão de riscos, governança e conformidade dos processos, com foco nos objetivos estratégicos das organizações (DELOITTE, 2015, p. 14).

Desse modo, a atuação da auditoria interna deve estar alinhada com os objetivos estratégicos da organização, de tal forma que esses objetivos representem um importante pilar no planejamento das ações de controle (IIA, 2012).

Constatou-se também que, aproximadamente, 67% da Alta administração considera a auditoria interna proativa na universidade, sendo que 36,4% dos respondentes concordam muito e 30,3% concordam um pouco com essa atuação. O resultado evidencia que uma auditoria interna alinhada com as estratégias da universidade tende a atuar de forma preventiva, contribuindo para a identificação de possíveis riscos que possam obstar o alcance dos objetivos organizacionais.

Além de uma atuação proativa, alinhada com os objetivos estratégicos da universidade, a pesquisa revelou que 87,8% dos respondentes concordam que a auditoria interna contribui para assegurar a integridade na universidade, sendo que 63,6% concordam muito e 24,2% concordam um pouco com essa afirmação. Essa contribuição está em consonância com o pensamento de Marques (2014), no qual considera a auditoria interna um dos pilares da boa governança no setor público e,

ao proporcionar avaliações, objetivas e imparciais, em relação à gestão dos recursos públicos, os auditores contribuem para assegurar a integridade nas organizações.

No tocante as avaliações objetivas e imparciais, verificou-se que, aproximadamente, 73% dos respondentes concordam que a auditoria interna avalia, de forma eficaz, os controles internos da gestão. Esse resultado mostra-se positivo, visto que, de acordo com Oliveira et al. (2015, p. 31), “[...] os controles internos representam instrumentos de governança à disposição dos gestores, pois convergem para a consecução dos objetivos das instituições e seus programas”.

De forma complementar, e segundo Castro (2015), os controles internos promovem a eficiência operacional da entidade, estimula a obediência e o respeito às políticas traçadas, protege os ativos e inibi a corrupção. Nesse âmbito, uma avaliação eficaz dos controles internos, pela auditoria interna, contribui para o alcance dos objetivos estratégicos da universidade.

Para garantir que os trabalhos dos auditores internos sejam realizados sem interferências em relação à determinação do escopo, execução, julgamento e na apresentação dos resultados, é primordial que as auditorias internas possuam independência e, nesse aspecto, 84,8% da Alta administração assevera que a auditoria interna detém essa independência na universidade.

Cabe ressaltar, conforme mencionado anteriormente, que esse expressivo percentual deve ser analisado com parcimônia, posto que, aproximadamente, metade das auditorias internas está vinculada ao Reitor, 15,2% ao Conselho Curador, 3% ao Pró-Reitor de Administração e somente 33,3% ao conselho universitário - CONSUNI, órgão colegiado máximo da universidade que possibilita factual independência.

Identificou-se também que, 87,8% dos respondentes consideram a auditoria interna uma instância interna de apoio à governança da universidade, sendo que 54,5% concordam muito e 33,3% concordam um pouco com essa afirmação. Esse resultado corrobora com as diretrizes do Tribunal de Contas da União – TCU (2014), no qual a auditoria interna integra-se como uma instância interna de apoio à governança pública.

Como instância interna de apoio a governança, a auditoria interna assegura o alinhamento da atuação dos agentes (gestores públicos) aos interesses do principal (sociedade), de forma a atender aos requisitos de boas práticas de governança pública.

Nesse contexto, as ações de controle da auditoria interna, integrantes do Plano Anual de Auditoria Interna – PAINT, devem ser aprovadas, de forma periódica, pelo Conselho Universitário – CONSUNI, órgão central da governança nas universidades públicas federais, conforme determina o Art. 7º da Instrução Normativa nº 24, de 17 de novembro de 2015, proveniente da Controladoria Geral da União – CGU:

O Conselho de Administração ou a instância com atribuição equivalente ou, inexistindo, o dirigente máximo do órgão ou entidade, deverá aprovar o PAINT até o último dia útil do mês de dezembro do ano anterior ao de sua execução (BRASIL, 2015).

Desse modo, 81,3% dos respondentes concordam que o Conselho Universitário – CONSUNI da universidade aprova, de forma periódica, o Plano Anual de Auditoria Interna – PAINT.

O Plano Anual de Auditoria Interna – PAINT é elaborado pela auditoria interna com o objetivo de estabelecer, no mínimo, temas e macroprocessos a serem trabalhados no próximo exercício, no qual envolve o planejamento estratégico, a estrutura de governança, o gerenciamento de riscos, os controles existentes, os planos, as metas e os objetivos da universidade.

Convém mencionar que, ao final de cada trabalho realizado, a auditoria interna deverá enviar, pelo menos, um resumo dos relatórios de auditoria ao Conselho Universitário – CONSUNI, conforme determinação do Art. 13 da Instrução Normativa nº 24, de 17 de novembro de 2015:

As unidades de auditoria interna, ao final de cada trabalho realizado, enviarão, pelo menos, o resumo dos relatórios de auditoria ao Conselho de Administração, ao Comitê de Auditoria, ao Conselho Fiscal ou órgão equivalente ou, em sua falta, ao dirigente máximo do órgão ou entidade (BRASIL, 2015).

Dessa forma, aproximadamente, 60% dos respondentes concordam que os relatórios de auditoria interna são utilizados pelo Conselho Universitário - CONSUNI para a tomada de decisões estratégicas na universidade, sendo que 31,2% dos respondentes concordam muito e 28,1% concordam um pouco com esse aproveitamento.

Esse resultado mostra-se profícuo, tendo em vista que os relatórios de auditoria interna pressupõem avaliações, objetivas e imparciais, baseadas em uma quantidade suficiente de informações, coletadas em um determinado período de

tempo, resultante de apropriadas e suficientes evidências, que abrange os processos de governança, gerenciamento de riscos e controles internos da gestão.

Em complemento, identificou-se que, aproximadamente, 69% dos respondentes concordam que o Conselho Universitário - CONSUNI monitora a implementação das recomendações dos auditores internos.

Cabe aqui, novamente, ressaltar que a maioria das auditorias internas das universidades públicas federais não está vinculada ao Conselho Universitário – CONSUNI e, desse modo, o monitoramento da implementação das recomendações dos auditores internos, possivelmente, esteja sendo realizado também por outras instâncias, consoante vinculação hierárquica.

Salienta-se ainda que, a garantia da implementação das recomendações dos auditores internos é de responsabilidade da Alta administração e do Conselho Universitário - CONSUNI, e essa implementação deve ser monitorada pelas unidades de auditoria interna, integrando parte do seu planejamento tático.

Em relação às afirmativas relacionadas aos recursos humanos das unidades de auditoria interna, identificou-se que, aproximadamente, 30% dos respondentes discordam que a quantidade de auditores efetivos existentes nas auditorias internas é suficiente e, esse resultado, aliado ao fato da maioria das universidades possuírem entre 2 a 4 auditores internos, bem como, da inexistência de uma política de distribuição de vagas de auditores internos proporcional ao montante orçamentário das universidades, constatou-se que a quantidade de auditores internos representa uma limitação das auditorias internas, principalmente nas universidades de grande porte, dado os expressivos valores orçamentários para controle, grande quantidade de servidores, diversos campi e alta complexidade operacional.

Em contrapartida, mais de 90% dos respondentes concordam que o diretor/coordenador da unidade de auditoria interna possui os conhecimentos e as habilidades necessárias para conduzir com excelência os trabalhos de auditoria, sendo que 60,6% concordam muito e 30,3% concordam um pouco com essa competência. O resultado foi similar em relação aos auditores internos, visto que, mais de 90% dos respondentes concordam que os auditores internos, de maneira geral, possuem a qualificação necessária para o desenvolvimento dos trabalhos de auditoria interna, sendo que 46,9% dos respondentes concordam muito e 46,9% concordam um pouco.

A proficiência dos auditores internos é necessária para assegurar razoável segurança às opiniões emitidas pelas unidades de auditoria interna, de tal forma que os auditores internos devem possuir os conhecimentos e as habilidades necessárias para o pleno desempenho de suas responsabilidades.

Todavia, esse resultado deve ser analisado com parcimônia, posto que, de acordo com alguns Pró-Reitores de Administração, participantes do grupo focal, o diretor da unidade de auditoria interna, bem como a sua equipe de auditores internos não possuem a qualificação necessária para uma atuação efetiva na área finalística da universidade, que envolve as atividades de ensino, pesquisa e extensão. Dessa forma, constatou-se que o expressivo percentual de concordância está vinculado à atuação dos auditores internos nas áreas meio da universidade.

Nesse âmbito, as universidades públicas federais atendem, parcialmente, as diretrizes emanadas do *Institute of Internal Auditors Research Foundation – IIARF* (2009), no qual determinam que a auditoria interna deve ser realizada por profissionais que tenham uma compreensão profunda da organização, sua cultura organizacional, seus sistemas, processos, e que estejam em conexão com as normas internacionais para a prática profissional de auditoria interna.

No tocante as afirmativas relacionadas à infraestrutura (equipamentos, materiais, etc.) da auditoria interna, mais de 83% dos respondentes concordam que a auditoria interna possui uma infraestrutura adequada para o desenvolvimento das suas atividades, sendo que 43,8% concordam muito, 40,6% concordam um pouco, 12,5% indecisos e 3,1% discordam um pouco.

Esse resultado, agregado a limitação em relação ao quantitativo de auditores internos, principalmente nas universidades de grande porte, atende, parcialmente, as determinações do Art. 14 do Decreto nº 4.440, de 25 de outubro de 2002, no qual determina que 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.

De forma complementar, verificou-se que mais de 80% da Alta administração concorda que os processos e procedimentos de auditoria são definidos, documentados e padronizados na organização, sendo que 54,5% concordam muito e 27,3% concordam um pouco com essa afirmação. Esse indicador se mostra positivo, e está alinhado com as Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC,

elaboradas pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC (2012), no qual determinam que as auditorias internas devem estar estruturadas em procedimentos técnicos, objetivos, sistemáticos e disciplinados, com a finalidade de agregar valor ao resultado da organização, apresentando subsídios para o aperfeiçoamento dos processos, da gestão e dos controles internos da gestão.

Em referência aos processos e procedimentos de auditoria, identificou-se que, aproximadamente, 88% dos respondentes concordam que a auditoria interna da universidade tem auditado mais aspectos legais (conformidade) do que aspectos relacionados ao desempenho, sendo que 27,3% concordam muito e 60,6% concordam um pouco com esse posicionamento. Esse resultado indica que as auditorias internas das universidades públicas federais estão, prioritariamente, voltadas a comprovar a legalidade e legitimidade dos atos e fatos administrativos.

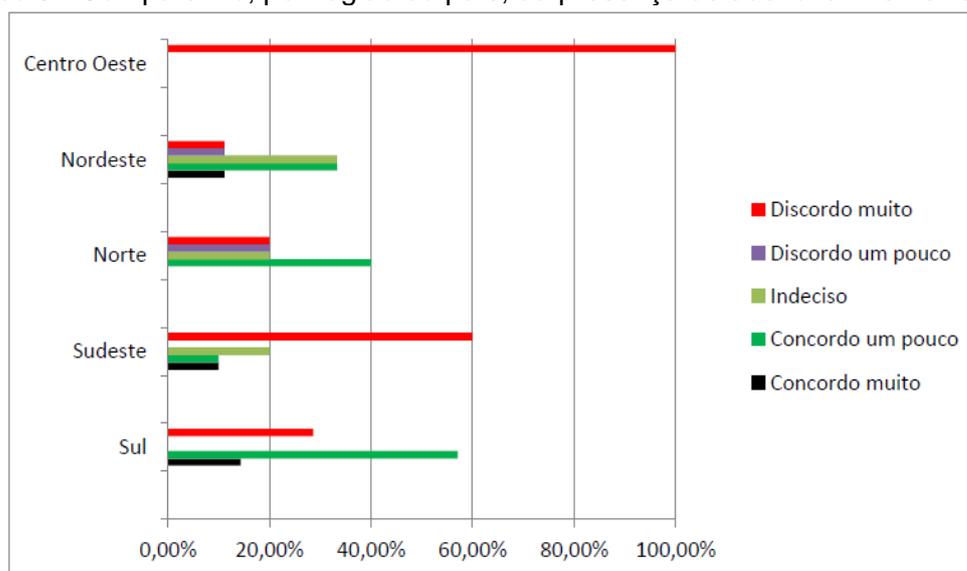
Nesse âmbito, verifica-se que é inegável reconhecer a importância do exame da legalidade e legitimidade em relação ao ordenamento jurídico vigente, tendo em vista que na gestão pública só é permitido fazer o que a lei autoriza. No entanto, e de acordo com Peter e Machado (2014), a auditoria de desempenho é essencial e consiste, na avaliação dos procedimentos e ações gerenciais com o objetivo de emitir uma opinião sobre a eficácia, eficiência, economicidade e efetividade dos resultados da gestão em relação à aplicação dos recursos públicos.

Registra-se também, que dentre todas as afirmativas propostas da parte 1, seção C, duas afirmativas apresentaram médias inferiores a 3, são elas: a auditoria interna da universidade restringe a liberdade de atuação da Alta administração e, a auditoria interna atua de maneira coercitiva na universidade, com médias de 2,75 e 2,53, respectivamente. Esses valores de média apontam para a existência de uma polarização entre os respondentes e, como observado, aproximadamente, 40% da Alta administração concorda que a auditoria interna restringe a liberdade de atuação da Alta administração e, aproximadamente, 40% discordam com esse posicionamento.

Diante desse resultado, verificou-se que está presente em diversas universidades públicas federais o sentimento de auditoria interna com conduta de fiscalização, com um comportamento que restringe a autonomia da gestão, distante do que preceitua as diretrizes regidas pela Instrução Normativa Conjunta nº 01/2016 e demais normas e regulamentos vigentes que exaltam o papel estratégico das auditorias internas nas organizações.

Através de uma análise regional, observou-se que do total de respondentes da região Sul, mais de 70% concordam que a auditoria interna restringe a liberdade de atuação da Alta administração, sendo que 14,3% concordam muito e 57,1% concordam um pouco com esse posicionamento. Na região Norte o percentual de respondentes que concordam um pouco é de 40%, e na região Nordeste, o percentual é de, aproximadamente, 33%. Por outro lado, dentre as universidades da região Sudeste, 60% discordam muito com essa afirmação. Na região Centro-Oeste, o único respondente discorda muito, conforme demonstrado no Gráfico 9, a seguir:

Gráfico 9 - Comparativo, por região do país, da presença de auditoria interna restritiva



Fonte: dados da pesquisa.

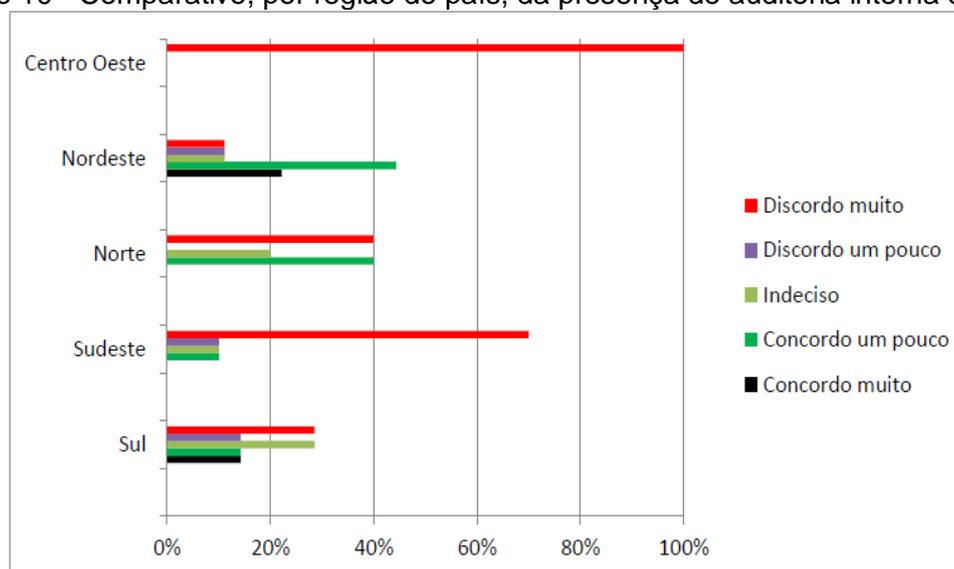
Além de uma atuação restritiva, aproximadamente, 35% das universidades pesquisadas concordam que a auditoria interna opera de forma coercitiva na universidade, e esse resultado converge com o pensamento de Flozino e Silvério (2014, p. 137), “Alguns anos atrás o auditor possuía uma imagem marcante, era visto como autoritário aquele que apontava os erros e delatava-os, tanto que até os dias atuais ainda há algumas pessoas que evidenciam esta imagem”.

No intuito de explicar essa imagem, Marçola (2011) aduz que muitos gestores públicos desconhecem a missão e os objetivos das auditorias internas e, de forma equivocada, visualizam a auditoria interna como um problema, uma área com foco controlador e punitivo.

Com base em uma análise regional, observou-se que dentre as universidades da região Nordeste, mais de 66% dos respondentes concordam com esse

posicionamento, sendo que 22,2% concordam muito e 44,4% concordam um pouco. Dentre os respondentes da região Norte, 40% concordam um pouco. Por outro lado, 70% das universidades da região Sudeste discordam muito em relação à atuação coercitiva da auditoria interna na instituição e, na região Centro-Oeste, o único respondente discorda muito, conforme demonstrado no Gráfico 10, a seguir:

Gráfico 10 - Comparativo, por região do país, da presença de auditoria interna coercitiva



Fonte: dados da pesquisa.

6.1.3.1 Síntese das evidências empíricas da Seção C – Parte 1

Neste tópico, apresenta-se uma síntese das evidências empíricas da Seção C – Parte 1 (afirmativas), associadas ao referencial teórico, conforme demonstrado no Quadro 6, a seguir:

Quadro 6 - Síntese das evidências empíricas, associadas ao referencial teórico, da Seção C (Auditoria interna), Parte 1 (Afirmativas)

Afirmativas	Referencial teórico	Evidências empíricas
A Auditoria Interna auxilia a universidade na execução de suas estratégias.	Deloitte (2015).	43,8% dos respondentes concordam muito, 37,5% concordam um pouco e 18,8% discordam um pouco. (Média 4,06).
A Auditoria Interna possui uma atuação flexível e alinhada com a estratégia da universidade.	IIA (2012), Deloitte (2015)	43,8% dos respondentes concordam muito, 37,5% concordam um pouco, 6,2% indecisos e 12,5% discordam um pouco. (Média 4,12)
A Auditoria Interna fornece visões proativas.	Castro (2015).	28,1% dos respondentes concordam muito, 40,6% concordam um pouco, 12,5% indecisos, 15,6% discordam um pouco e 3,1% discordam muito. (Média 3,75)
A Auditoria Interna atua de maneira proativa.	Castro (2015).	36,4% dos respondentes concordam muito, 30,3% concordam um pouco, 9,1% indecisos, 15,2% discordam um pouco e 9,1% discordam muito. (Média 3,7)
A Auditoria Interna contribui para assegurar a integridade na universidade.	Marques (2014).	63,6% dos respondentes concordam muito, 24,2% concordam um pouco, 3% indecisos, 3% discordam um pouco e 6,1% discordam muito. (Média 4,36)
A Auditoria Interna avalia, de forma eficaz, os controles internos da gestão.	Oliveira et al. (2015), Castro (2015).	42,4% dos respondentes concordam muito, 30,3% concordam um pouco, 18,2% indecisos, 6,1% discordam um pouco e 3% discordam muito. (Média 4,03)
A Auditoria Interna possui independência.	Instrução Normativa nº 01, de 6 abril de 2001.	84,8% dos respondentes concordam muito, 9,1% concordam um pouco, 3% indecisos e 3% discordam muito. (Média 4,73)
A Auditoria Interna da universidade restringe a liberdade de	Marçola (2011), Flozino e	9,4% dos respondentes concordam muito, 31,2%

atuação da Alta administração.	Silvério (2014).	concordam um pouco, 18,8% indecisos, 6,2% discordam um pouco e 34,4% discordam muito. (Média 2,75)
A Auditoria Interna atua de maneira coercitiva na universidade.	Marçola (2011), Flozino e Silvério (2014).	9,4% dos respondentes concordam muito, 25% concordam um pouco, 15,6% indecisos, 9,4% discordam um pouco e 40,6% discordam muito. (Média 2,53)
A Auditoria Interna da universidade tem auditado mais aspectos legais (conformidade) do que aspectos relacionados ao desempenho (eficácia, eficiência e economicidade).	Peter e Machado (2014).	27,3% dos respondentes concordam muito, 60,6% concordam um pouco, 6,1% indecisos, 3% discordam um pouco e 3% discordam muito. (Média 4,06).
A Alta administração considera a Auditoria Interna uma instância interna de apoio à governança da universidade.	TCU (2014), Castro (2015).	54,5% dos respondentes concordam muito, 33,3% concordam um pouco, 3% indecisos e 9,1% discordam um pouco. (Média 4,33)
O conselho universitário da universidade, ou a instância de atribuição equivalente, aprova, de forma periódica, o Plano de Auditoria – PAINT.	Instrução Normativa nº 24, de 17 novembro de 2015.	71,9% dos respondentes concordam muito, 9,4% concordam um pouco, 9,4% indecisos, 3,1% discordam um pouco e 6,2% discordam muito. (Média 4,38)
O conselho universitário da universidade, ou a instância de atribuição equivalente, monitora a implementação das recomendações.	Instrução Normativa nº 24, de 17 novembro de 2015.	15,6% dos respondentes concordam muito, 53,1% concordam um pouco, 6,2% indecisos, 15,6% discordam um pouco e 9,4% discordam muito. (média 3,50)
Os relatórios da Auditoria Interna são utilizados pelo conselho universitário, ou a instância de atribuição equivalente, para a tomada de decisões estratégicas na universidade.	Castro (2015).	31,2% dos respondentes concordam muito, 28,1% concordam um pouco, 18,8% indecisos, 12,5% discordam um pouco e 9,4% discordam muito. (Média 3,59)
A quantidade de auditores efetivos é suficiente.	Decreto nº 3.591 de 6 de setembro de 2000, IIARF (2009).	21,2% dos respondentes concordam muito, 30,3% concordam um pouco, 15,2% indecisos, 30,3% discordam um pouco e 3% discordam muito. (média 3,36)

O diretor da auditoria interna da universidade possui os conhecimentos e as habilidades necessárias para conduzir com excelência os trabalhos de auditoria.	IIARF (2009).	60,6% dos respondentes concordam muito, 30,3% concordam um pouco, 6,1% discordam um pouco e 3% discordam muito. (média 4,39)
O (s) auditor (es) interno (s), de maneira geral, possui (em) a qualificação necessária.	IIARF (2009).	46,9% dos respondentes concordam muito, 46,9% concordam um pouco e 6,2% discordam um pouco. (Média 4,34)
A Auditoria Interna da universidade conta com uma infraestrutura adequada.	Decreto nº 3.591 de 6 de setembro de 2000.	43,8% dos respondentes concordam muito, 40,6% concordam um pouco, 12,5% indecisos e 3,1% discordam um pouco. (Média 4,25)
Os processos e procedimentos de auditoria são definidos, documentados e padronizados na organização.	CFC (2012).	54,5% dos respondentes concordam muito, 27,3% concordam um pouco, 3% indecisos, 12,1% discordam um pouco e 3% discordam muito. (Média 4,18)

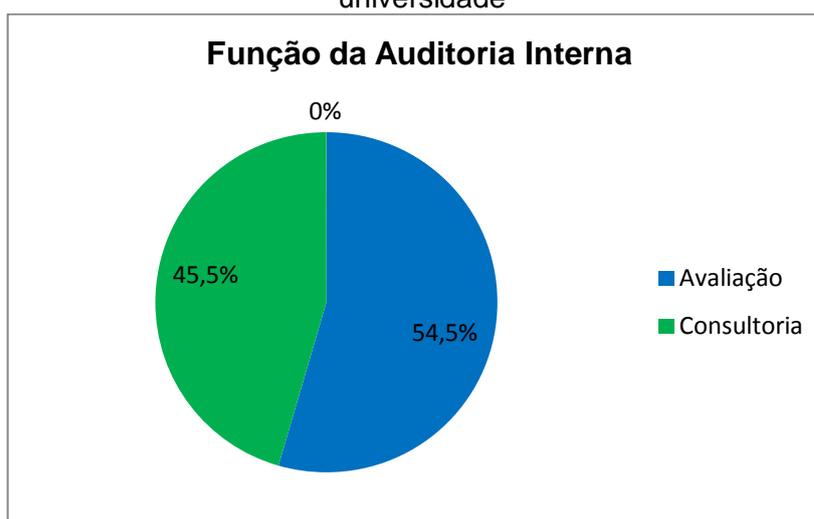
Fonte: dados da pesquisa.

Complementam-se as análises realizadas na parte 1, Seção C, outras questões relacionadas à função da auditoria interna, principais atividades desenvolvidas, áreas de atuação, quantidade de auditores, existência de regimento interno e de planos de auditoria baseados em risco, que integram a parte 2, Seção C, do questionário.

6.1.4 Análise descritiva da Seção C – Parte 2 (Atuação da auditoria interna)

Verificou-se que, 54,5% dos respondentes consideram a Avaliação (*Assurance*) a função da auditoria interna que mais agrega valor para a governança da universidade e, 45,50% consideram que é a Consultoria (*Consulting*), conforme demonstrado no Gráfico 11, a seguir:

Gráfico 11 - Função da auditoria interna que agrega mais valor à governança da universidade



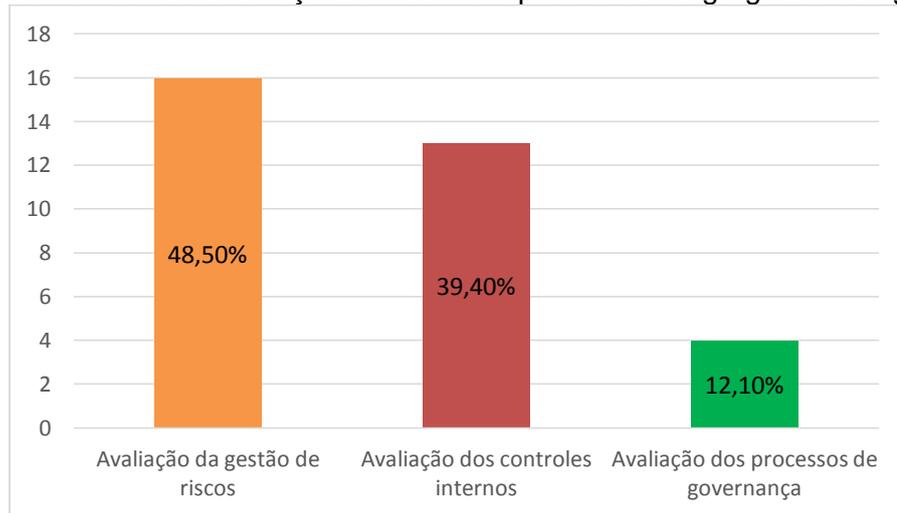
Fonte: dados da pesquisa.

Esse resultado está em consonância com o Art. 2º, inciso III, da Instrução Normativa Conjunta nº 1, de 10 de maio de 2016, do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão e da Controladoria Geral da União, no qual menciona:

Compete às auditorias internas oferecer avaliações e assessoramento às organizações públicas, destinadas ao aprimoramento dos controles internos, de forma que controles mais eficientes e eficazes mitiguem os principais riscos de que os órgãos e entidades não alcancem seus objetivos (BRASIL, 2016b).

De forma complementar, e de acordo com 48,5% dos respondentes, dentre os trabalhos de avaliação (*assurance*), a avaliação da gestão de riscos é a atividade da auditoria interna com o maior potencial de agregar valor para a governança. Já para 39,4% dos respondentes, é a avaliação dos controles internos da gestão e para 12,1%, é a avaliação dos processos de governança da universidade, conforme demonstrado no Gráfico 12, a seguir:

Gráfico 12 - Atividades de avaliação com o maior potencial de agregar valor à governança.



Fonte: dados da pesquisa.

A gestão de riscos contempla toda a organização, e é responsabilidade da Alta administração e do conselho superior à identificação, a análise, a avaliação, o tratamento, o monitoramento e a comunicação dos riscos.

Nesse âmbito, cabe à auditoria interna atuar no processo de gestão de riscos avaliando se os riscos relevantes são identificados e avaliados pela Alta administração, se as respostas aos riscos são compatíveis ao apetite de risco da instituição, como também, se as informações sobre os riscos pertinentes são comunicadas de forma oportuna e tempestiva, de modo que os responsáveis cumpram com as suas responsabilidades.

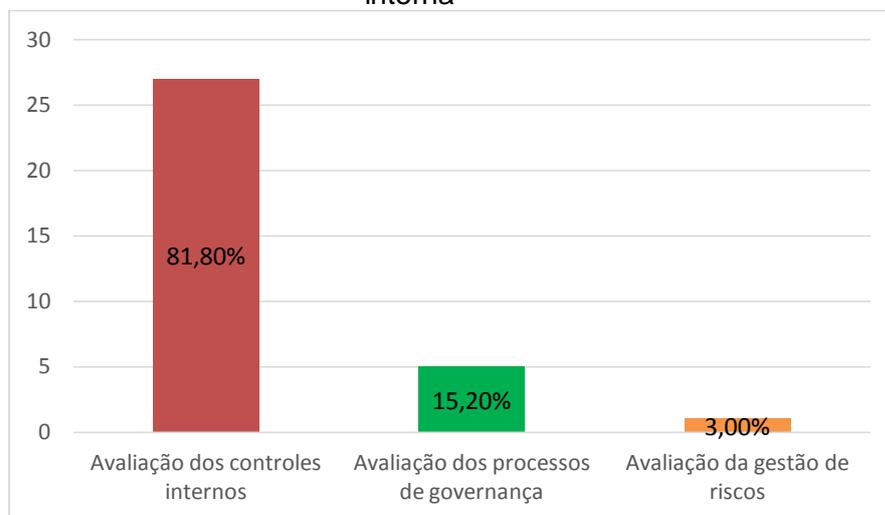
Em relação aos controles internos da gestão, que envolve a avaliação dos processos e das estruturas de controle da organização, a auditoria interna agrega valor à governança ao avaliar se eles são desenvolvidos e aplicados na resposta aos riscos relevantes identificados, de forma a assegurar que os objetivos organizacionais sejam alcançados de maneira eficaz, eficiente, efetiva e econômica.

No tocante a avaliação dos processos de governança, as auditorias internas agregam valor através da avaliação da estrutura organizacional, bem como da promoção da ética e dos valores organizacionais.

Nesse contexto, os resultados apontam que há um potencial ainda pouco explorado de atuação das auditorias internas para além das funções tradicionais de controle interno, dado que 81,8% dos respondentes informaram que a avaliação (*assurance*) dos controles internos da gestão é a atividade desenvolvida com maior frequência pela auditoria interna. Já para 15,2% dos respondentes, é a avaliação

dos processos de governança e, somente 3% consideram que é a avaliação da gestão de riscos da universidade, conforme demonstrado no Gráfico 13, a seguir:

Gráfico 13 - Atividades de avaliação desenvolvidas, com maior frequência, pela auditoria interna



Fonte: dados da pesquisa.

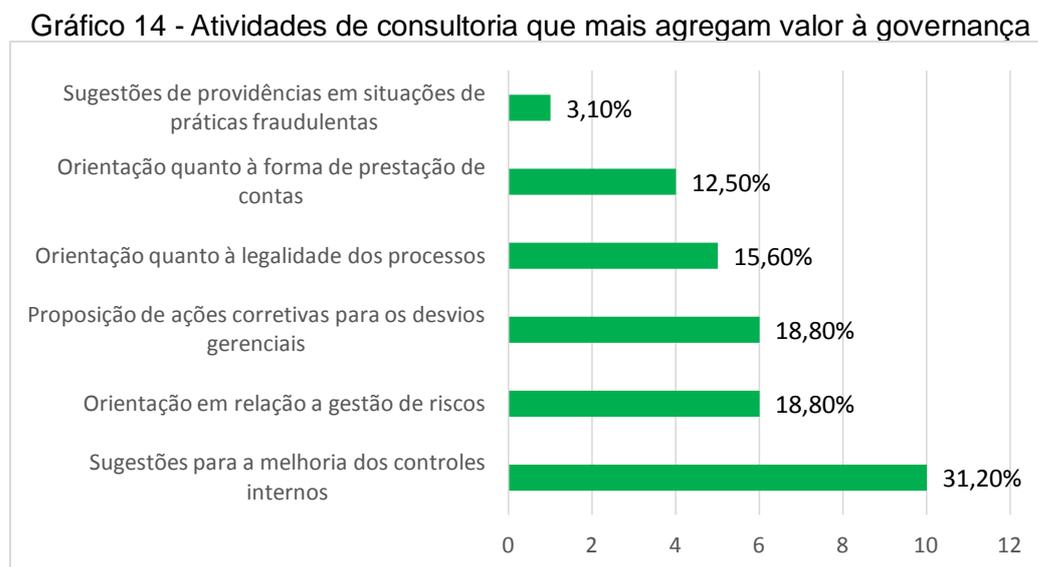
Dessa forma, as auditorias internas das universidades públicas federais atuam com mais frequência na avaliação da operacionalização dos controles internos da gestão, que constituem a primeira linha de defesa da organização, já que se mostra incipiente a segunda linha de defesa nas universidades pesquisadas, representadas pelos comitês de riscos e controles internos, conforme menciona o art. 2º, inciso III, da Instrução Normativa Conjunta nº 1, de 10 de maio de 2016, do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão e da Controladoria Geral da União:

As auditorias internas no âmbito da Administração Pública se constituem na terceira linha ou camada de defesa das organizações, uma vez que são responsáveis por proceder à avaliação da operacionalização dos controles internos da gestão (primeira linha ou camada de defesa, executada por todos os níveis de gestão, dentro da organização) e da supervisão dos controles internos (segunda linha ou camada de defesa, executada por instâncias específicas, como comitês de risco e controles internos) (BRASIL, 2016b).

Os controles internos da gestão representam o conjunto de regras, procedimentos, rotinas e diretrizes operacionalizadas de forma integrada pela Alta administração e pelos demais servidores das universidades, com o objetivo de mitigar os riscos e assegurar o alcance dos seguintes objetivos organizacionais: a) execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações; b)

cumprimento das obrigações de prestação de contas; c) cumprimento das leis e regulamentos e; d) salvaguarda dos recursos públicos para evitar perdas e danos.

Nesse âmbito, as sugestões para a melhoria dos controles internos quanto à eficácia, eficiência e economicidade representam a atividade de consultoria (*consulting*) que mais agregam valor para a governança, conforme demonstrado no Gráfico 14, a seguir:



Fonte: dados da pesquisa.

É importante mencionar que a auditoria interna desenvolve suas atividades de consultoria (*consulting*) através da análise de uma situação organizacional ou por meio do fornecimento de uma orientação ou aconselhamento para a Alta administração (IIARF, 2009).

Além das sugestões para a melhoria dos controles internos quanto à eficácia, eficiência e economicidade, a orientação em relação à gestão de riscos da universidade foi citada por 18,8% dos respondentes como a atividade de consultoria que mais agrega valor à governança da universidade.

A boa governança pública requer que a gestão de riscos seja incorporada na cultura das entidades, tendo em vista que ela permite a revisão permanente de questões estratégicas e operacionais que impactam nos resultados da organização (IFAC, 2014).

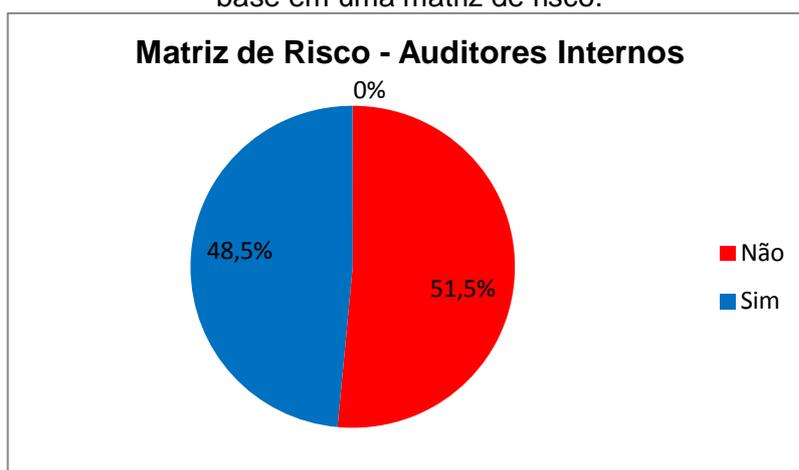
No entanto, outras atividades de consultoria também foram citadas pelos respondentes da pesquisa, tais como: a proposição de ações corretivas para os desvios gerenciais identificados (18,8%), a orientação quanto à legalidade dos

processos (15,6%), a orientação quanto à forma de prestação de contas (12,5%) e, as sugestões de providências em situações de práticas fraudulentas (3,10%).

Essas outras atividades de consultoria reforçam a presença de auditorias internas com atuação tradicional nas universidades públicas federais, assessorando a Alta administração em situações de desvios gerenciais e práticas fraudulentas. Essa constatação está em consonância com o pensamento de Castro (2015), no qual o papel do auditor interno vem evoluindo ao longo do tempo, inicialmente, com uma atuação tradicional, suas atribuições estavam ancoradas visando inibir erros e fraudes e, atualmente, na busca de uma atuação estratégica, suas atribuições devem estar voltadas para as atividades de assessoramento que envolva aspectos de eficácia, eficiência e economicidade na gestão dos recursos públicos.

Outrossim, evidencia-se a presença de auditorias internas com atuação estratégica nas universidades, posto que, 48,5% das auditorias internas desenvolvem suas ações de controle, integrantes do Plano Anual de Auditoria Interna, com base em uma matriz de risco elaborada pelos auditores internos, conforme demonstrado no Gráfico 15, a seguir:

Gráfico 15 - Percentual de auditorias internas que desenvolvem suas ações de controle com base em uma matriz de risco.

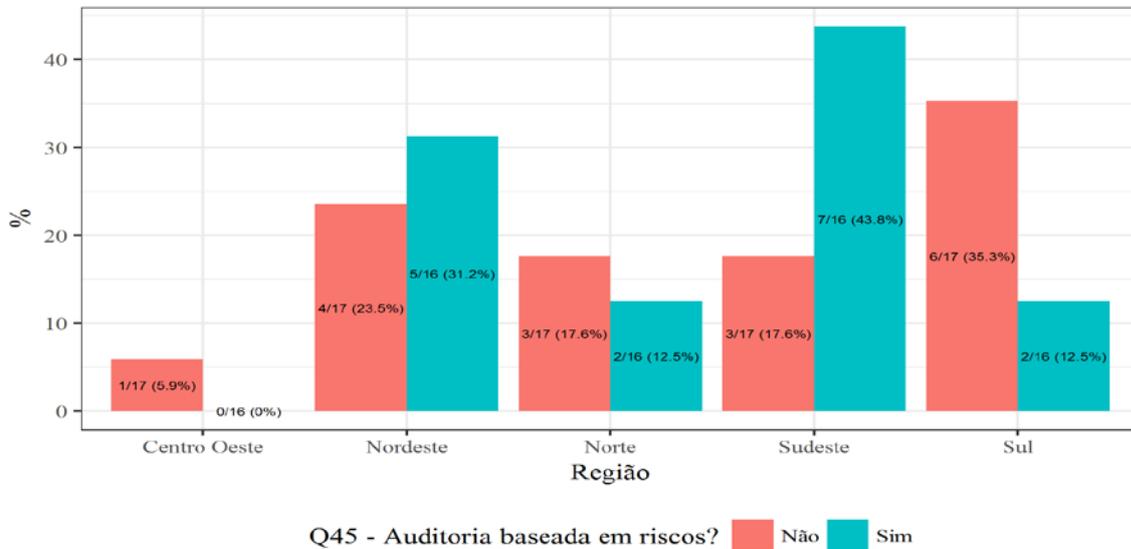


Fonte: dados da pesquisa.

Verificou-se, através de um comparativo entre as regiões do país, que dentre as auditorias internas que adotam a metodologia de Auditoria Baseada em Riscos-ABR, 43,8% estão localizadas na região Sudeste, 31,2% na região Nordeste, 12,5% na região Norte e 12,5% na região Sul. Por outro lado, dentre as auditorias internas que não adotam a metodologia ABR, 35,3% estão localizadas na região Sul, 23,5%

na região Nordeste, 17,6% na região Norte, 17,6% na região Sudeste e 5,9% na região Centro-Oeste, conforme demonstrado no Gráfico 16, a seguir:

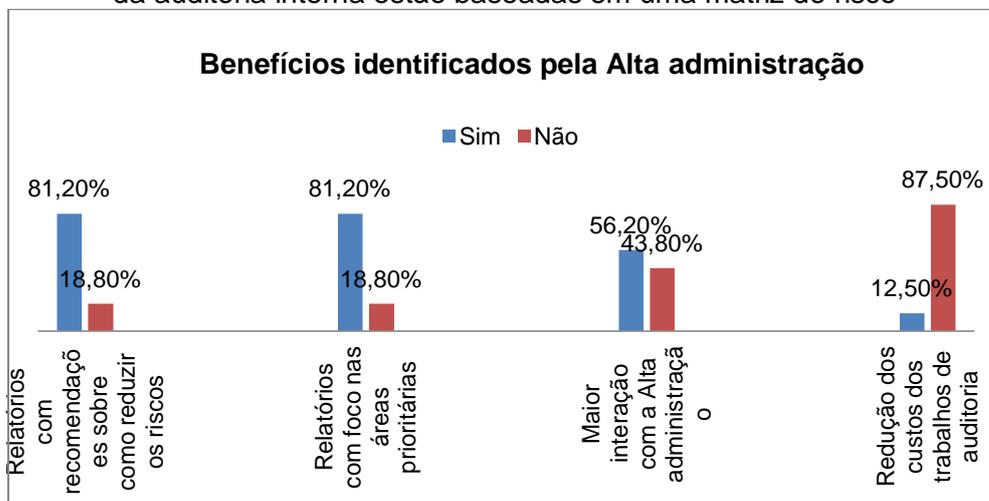
Gráfico 16 - Comparativo, por região, da quantidade de auditorias internas que desenvolvem suas ações de controle com base em uma matriz de risco.



Fonte: dados da pesquisa.

Com a adoção da metodologia de Auditoria Baseada em Riscos – ABR, os benefícios identificados pela Alta administração são: relatórios de auditoria com recomendações sobre como reduzir os riscos antes que eles se materializem, relatórios de auditoria com foco nas áreas prioritárias da universidade e, uma maior interação com a Alta administração, conforme demonstrado no Gráfico 17, a seguir:

Gráfico 17 - Benefícios identificados, pela Alta administração, quando as ações de controle da auditoria interna estão baseadas em uma matriz de risco



Fonte: dados da pesquisa.

Relatórios de auditoria com recomendações sobre como reduzir os riscos antes que eles se materializem e, relatórios de auditoria com foco nas áreas

prioritárias foram os dois principais benefícios identificados por 81,20% dos respondentes das universidades, cujas auditorias internas adotam a metodologia de Auditoria Baseada em Riscos – ABR.

A elaboração de relatórios com recomendações sobre como reduzir os riscos antes que eles se materializem decorre da capacidade da auditoria interna em sugerir, quando os riscos são superiores aos controles internos existentes, ações de melhorias para aumentar a eficiência desses controles. Por outro lado, quando a auditoria interna identifica que o esforço da universidade aplicado nos controles internos é superior aos riscos envolvidos, ela propõe a redução desses controles internos visando mitigar os desperdícios de recursos públicos.

Em relação ao benefício da emissão de relatórios com foco nas áreas prioritárias, constata-se que quando a auditoria interna elabora a matriz de risco com base nos critérios de materialidade (representatividade do valor ou do volume dos recursos envolvidos), relevância e criticidade, estabelecendo o grau de impacto e a probabilidade de ocorrência dos riscos identificados, ela relaciona os riscos mais significativos, priorizando as áreas e os processos a serem auditados. Dessa forma, os relatórios de auditoria são mais completos e ricos em conteúdo, pois abrangem todos os aspectos que agregam valor para a tomada de decisão da Alta administração.

A Auditoria Baseada em Riscos representa uma significativa mudança na forma de atuação das auditorias internas que, de acordo com Castro (2015, p. 485), “A grande contribuição que a Auditoria Baseada em Riscos traz são as opiniões sobre projeções futuras e, ao centrar sua atenção sobre os riscos, ela consegue cobrir toda a amplitude dos aspectos que interessam à gestão”. Desse modo, 56,20% dos respondentes das universidades, cujas auditorias internas adotam a metodologia de Auditoria Baseada em Riscos – ABR, afirmaram que a metodologia ABR promove uma maior interação da auditoria interna com a Alta administração.

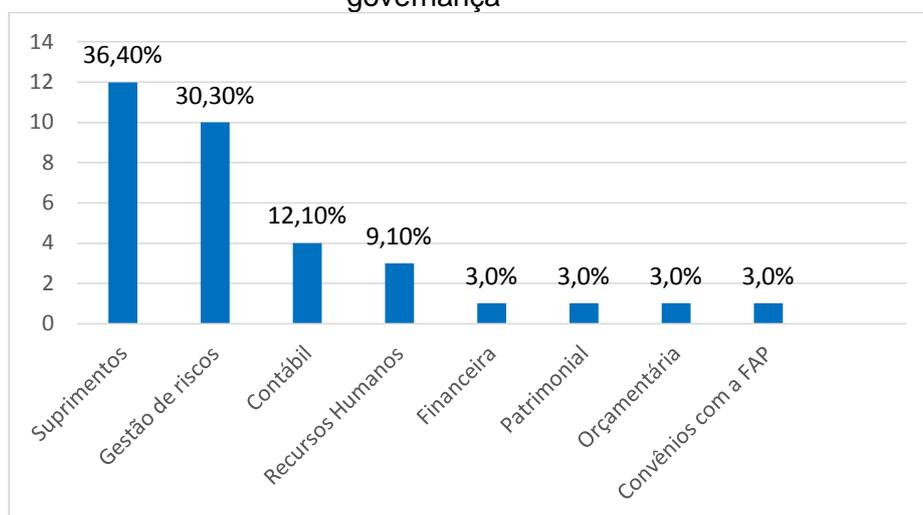
No entanto, identificou-se que o benefício da redução dos custos dos trabalhos realizados pela auditoria interna é percebido por apenas 12,5% dos respondentes das universidades, cujas auditorias internas adotam a metodologia de Auditoria Baseada em Riscos – ABR, visto que, a ausência de um orçamento próprio das unidades de auditoria interna impossibilita a Alta administração de mensurar os ganhos de produtividade e a redução dos custos dos trabalhos de auditoria baseada em riscos.

De qualquer forma, ressalta-se que os custos dos trabalhos realizados pela auditoria interna são reduzidos, visto que, de acordo com Bergamani Junior (2005), as amplas avaliações de controles padronizados, com a aplicação e validação de testes em todos os controles, padrão da auditoria tradicional, refletem o alto custo dos trabalhos de auditoria interna e, diferentemente, a auditoria com base em riscos utiliza-se de testes focados nos riscos de negócio reconhecidos no levantamento de informações, e esses testes são centralizados nos controles que mitigam os riscos relevantes, proporcionando, dessa maneira, uma racionalização das ações de controle.

No tocante as áreas da universidade em que a auditoria interna agrega mais valor à governança, 36,4% dos respondentes informaram que é a área de suprimentos, área responsável pela aquisição de bens e serviços. O resultado converge com o pensamento de Chaves (2011), na medida em que é uma área que envolve vultosos recursos financeiros e alta complexidade nos processos licitatórios, sendo considerada, portanto, a área que mais sofre com corrupção na Administração Pública.

Já para 30,30% da Alta administração, a auditoria interna agrega mais valor atuando na área de gestão de riscos da universidade, conforme demonstrado no Gráfico 18, a seguir:

Gráfico 18 - Áreas da universidade em que a auditoria interna agrega mais valor à governança



Fonte: dados da pesquisa.

Outras áreas também foram citadas pelos respondentes da pesquisa com menor frequência, tais como: área contábil, área de recursos humanos, área financeira, área patrimonial, área orçamentária e convênios com a fundação de

apoio – FAP. Vale ressaltar que a área acadêmica não foi citada por nenhum dos respondentes da pesquisa, o que pressupõe que a auditoria interna está mais voltada em avaliar as áreas meio da organização, em detrimento de uma avaliação na área finalística da universidade, que envolve as atividades de ensino, pesquisa e extensão.

Em relação ao quantitativo de auditores internos, verificou-se que 66,7% das universidades possuem entre 2 a 4 auditores internos, 24,2% das universidades possuem entre 5 a 7, 3% entre 8 e 10, 3% acima de 10 e 3% das universidades possuem apenas 1 auditor interno, conforme demonstrado na Tabela 9, a seguir:

Tabela 9 – Quantidade de auditores internos na universidade

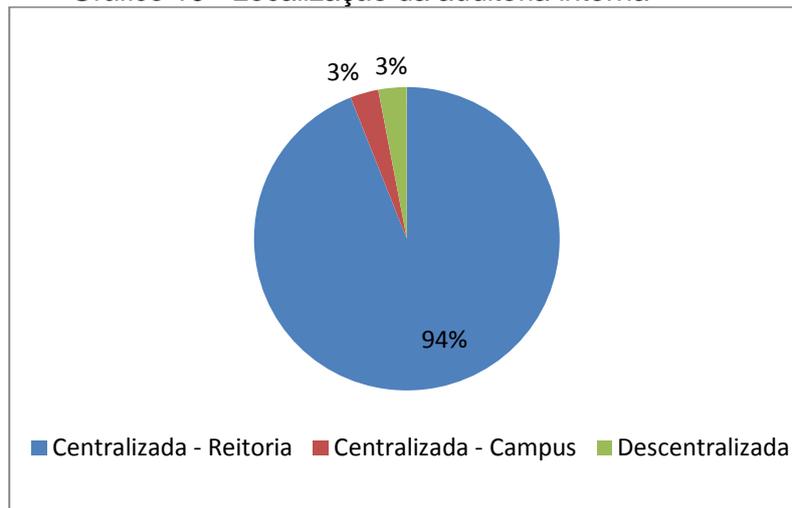
Auditores internos	Quantidade	Percentual do total
Apenas 1	1	3,0%
2 a 4	22	66,8%
5 a 7	8	24,2%
8 a 10	1	3,0%
Acima de 10	1	3,0%
Total	33	100%

Fonte: dados da pesquisa.

Com base nos resultados, verifica-se que o quantitativo de auditores internos não está atrelado ao valor orçamentário concedido pela União, vislumbrando dessa maneira, conforme mencionado anteriormente, uma limitação na atuação das unidades de auditoria interna, principalmente nas universidades de grande porte.

No tocante à localização da auditoria interna, 94% da Alta administração informou que a auditoria interna está centralizada na Reitoria da universidade, o que demonstra uma posição estratégica da unidade, 3% dos respondentes informaram que ela está centralizada no Campus e 3% mencionaram a existência de descentralização, ou seja, cada campus possui um auditor interno, conforme demonstrado no Gráfico 19, a seguir:

Gráfico 19 - Localização da auditoria interna



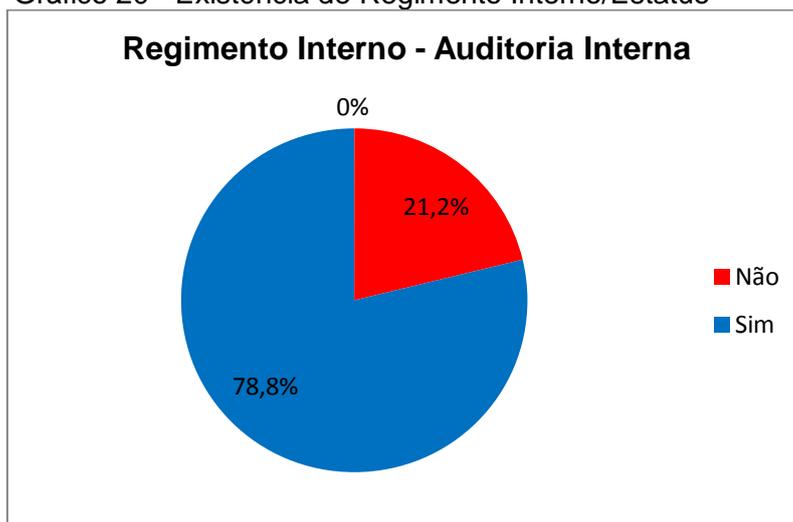
Fonte: dados da pesquisa.

Em relação à existência de avaliações por auditorias externas ou independentes, identificou-se que nenhuma das universidades pesquisadas foi submetida à avaliação por empresas privadas de auditoria. Esse resultado está em consonância com as determinações do Art. 16, Decreto nº 3.591, de 6 de setembro de 2000, que dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, no qual estabelece:

A contratação de empresas privadas de auditoria pelos órgãos ou pelas entidades da Administração Pública Federal indireta somente será admitida quando comprovada, junto ao Ministro supervisor e ao Órgão Central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, a impossibilidade de execução dos trabalhos de auditoria diretamente pela Secretaria Federal de Controle Interno ou órgãos setoriais do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (BRASIL, 2000).

Visando concluir a análise descritiva das questões da parte 2, Seção C, constatou-se que 78,8% das auditorias internas possuem regimento interno/estatuto, conforme demonstrado no Gráfico 20, a seguir:

Gráfico 20 - Existência de Regimento Interno/Estatuo



Fonte: dados da pesquisa.

A existência de regimento interno/estatuto representa uma condição elementar nas auditorias internas, tendo em vista que de acordo com a Estrutura Internacional de Práticas Profissionais – IPPF (s.d.): “A natureza mandatária dos princípios fundamentais para a prática profissional de auditoria interna, do código de ética, das *normas* e da definição de auditoria interna deve ser reconhecida no estatuto de auditoria interna”.

6.1.4.1 Síntese das evidências empíricas da Seção C – Parte 2

Neste tópico, apresenta-se uma síntese das evidências empíricas da Seção C – Parte 2, associadas ao referencial teórico, conforme demonstrado no Quadro 7, a seguir:

Quadro 7 - Síntese das evidências empíricas, associadas ao referencial teórico, da Seção C (Atuação da auditoria interna), Parte 2 (questões)

Questões	Referencial teórico	Evidências empíricas
Função da auditoria interna que mais agrega valor à governança da universidade.	INC nº 01, de 10 de maio de 2016.	- De acordo com 54,5% dos respondentes, a Avaliação (<i>Assurance</i>) é a função da auditoria interna que mais agrega valor para a governança da universidade e 45,5% consideram que é a função Consultoria (<i>Consulting</i>).
		- Para 48,5% dos respondentes, nos

Atividade de Avaliação com o maior potencial de agregar valor à governança	INC nº 01, de 10 de maio de 2016, COSO (2004).	trabalhos de Avaliação (<i>Assurance</i>) desenvolvidos pelas auditorias internas, a avaliação da gestão de riscos é a atividade com o maior potencial de agregar valor para a governança da universidade. Para 39,4% dos respondentes, é a avaliação dos controles internos da gestão e 12,1% consideram que é a avaliação dos processos de governança.
Atividade de Avaliação desenvolvida, com maior frequência, pela auditoria interna.	CASTRO (2015), INC nº 01, de 10 de maio de 2016.	- De acordo com 81,8% dos respondentes, a Avaliação (<i>Assurance</i>) dos controles internos da gestão é a atividade desenvolvida com maior frequência pela auditoria interna, 15,2% dos respondentes informaram que é a avaliação dos processos de governança e 3% consideram que é a avaliação da gestão de riscos da universidade.
Atividade de Consultoria que mais agrega valor à governança da universidade.	IIARF (2009), Batista (2011).	- Para 31,20% da Alta administração, as sugestões para a melhoria dos controles internos quanto à eficácia, eficiência e economicidade é a atividade de consultoria prestada pela auditoria interna que mais agrega valor para a governança, 18,8% consideram que é a orientação em relação ao processo de gerenciamento de riscos, 18,8% consideram que é a proposição de ações corretivas para os desvios gerenciais identificados, 15,6% consideram que é a orientação quanto à legalidade dos processos e 12,5% consideram que é a orientação quanto à forma de prestação de contas e 3% informaram que são sugestões de providências em situações de práticas fraudulentas.
Áreas da universidade em que a auditoria interna agrega mais valor à governança.	Chaves (2011)	- Dentre as áreas da universidade em que a auditoria interna agrega mais valor à governança, 36,4% dos respondentes informaram que é a área de suprimentos, área responsável pela aquisição de bens e serviços. Para 30,3% da Alta administração, a auditoria interna agrega mais valor na área de gestão de riscos da universidade, 12,10% consideram que é na área contábil, 9,10% na área de recursos humanos, 3% na área financeira, 3% na área patrimonial, 3% na área orçamentária e 3% na área de convênios e contratos com a fundação de apoio – FAP.
As ações de controle da auditoria interna,		- De acordo com os respondentes, 48,5% das auditorias internas desenvolvem suas

integrantes do Plano Anual de Auditoria Interna – PAINT, são desenvolvidas com base em uma matriz de risco elaborada pelos auditores internos?	Moreira e Palmisano (2015), Castro (2015).	ações de controle com base em uma matriz de risco elaborada pelos auditores internos.
Benefícios identificados pela, Alta administração, quando as ações de controle da auditoria interna são desenvolvidas com base em uma matriz de risco elaborada pelos auditores internos.	Castro (2015)	-Relatórios de auditoria com recomendações sobre como reduzir os riscos antes que eles se materializem e, relatórios de auditoria com foco nas áreas prioritárias foram dois benefícios identificados por 81,20% dos respondentes das universidades, cujas auditorias internas adotam a metodologia ABR. 56,20% afirmaram que a metodologia ABR promove uma maior interação da auditoria interna com a Alta administração e, apenas 12,5% mencionaram o benefício da redução dos custos dos trabalhos realizados pela auditoria interna.
Quantidade de auditores internos	Decreto nº 3.591/2000	- 66,7% das universidades possuem entre 2 a 4 auditores internos, 24,2% possuem entre 5 a 7, 3% entre 8 e 10, 3% acima de 10 e 3% das universidades possuem apenas 1 auditor interno.
Localização da auditoria interna	Decreto nº 3.591/2000	- 94% das auditorias internas estão centralizadas na reitoria, 3% centralizada nos campi e 3% descentralizada.
Existência de Regimento Interno/Estatuto	IPPF (s.d.)	- 78,8% dos respondentes afirmaram que a auditoria interna possui regimento interno/estatuto.

Fonte: dados da pesquisa.

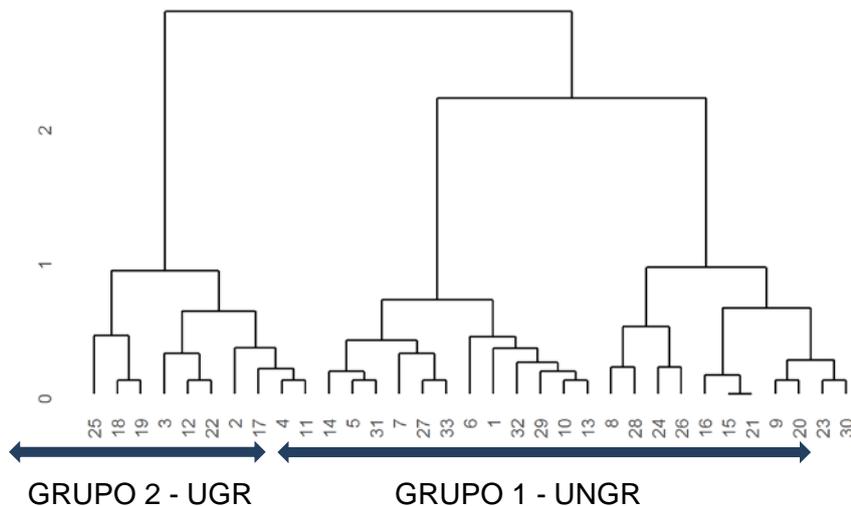
6.2 Análise dos resultados da pesquisa quantitativa - Bloco 2 (Análise de agrupamento)

Com o objetivo de integrar as três seções do questionário, bem como explorar os resultados da pesquisa quantitativa com maior profundidade, realizou-se uma análise de agrupamento, envolvendo as variáveis da Seção B – Governança nas universidades e, em seguida, buscou-se associações de interesse com base nas respostas da questão nº 45 da Parte 2, Seção C, tendo em vista que essa questão apresentou distribuição significativamente diferente (nível de significância de 5%).

6.2.1 Análise de agrupamento – Seção B (Governança nas universidades)

A primeira análise de agrupamento foi realizada utilizando como matriz de distância a proporção de discordância das questões da Seção B, variáveis relacionadas à governança da universidade. O método de Ward sugeriu três grupos e, para comparação, realizou-se a análise quantitativa com a formação de dois grupos, demonstrado no Gráfico 21 e, três grupos, conforme Gráfico 22, a seguir.

Gráfico 21 - Dendograma das universidades avaliadas em relação à Seção B do questionário, segundo o método de Ward, com a formação de 2 grupos.



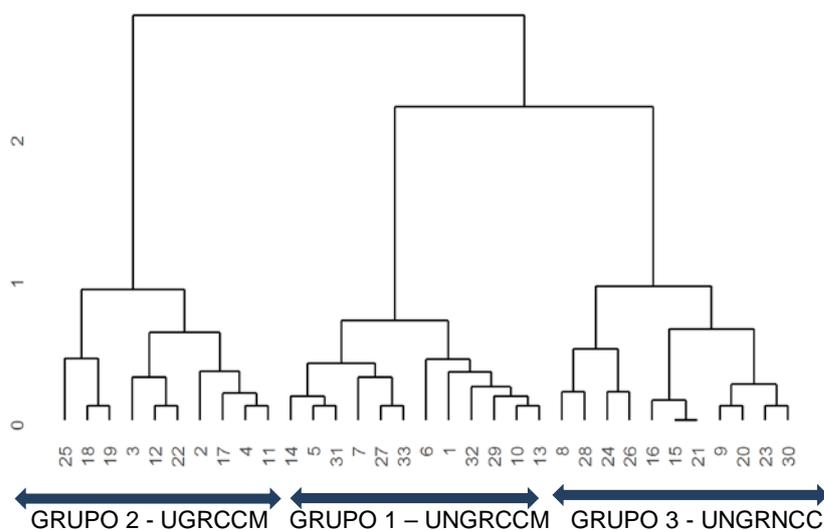
Fonte: dados da pesquisa

Na análise com a formação de dois grupos, denominamos de grupo 1 - UNGR, grupo localizado à direita do dendograma, o agrupamento formado por 23 universidades públicas federais que, em sua maioria, não possuem o Comitê de

Governança, Riscos e Controles, bem como os riscos não são gerenciados pela Alta administração. Do lado esquerdo do dendograma, encontra-se o grupo 2 - UGR, grupo formado por 10 universidades públicas federais que, em sua maioria, possuem o Comitê de Governança, Riscos e Controles e os riscos são gerenciados pela Alta administração, conforme demonstrado na Tabela 10, localizada no Apêndice E.

Conforme mencionado anteriormente, o método de Ward sugeriu a formação de três grupos, demonstrado no dendograma, no Gráfico 22, a seguir:

Gráfico 22 - Dendograma das universidades avaliadas, em relação à Seção B – formação de 3 grupos



Fonte: dados da pesquisa.

Na análise com a formação de três grupos, o Grupo 1 – UNGR, com 23 universidades, foi subdividido em 2 grupos: grupos 1 e 3. O grupo 1, localizado no centro do dendograma, agrupamento formado por 12 universidades públicas federais que, em sua maioria, não possuem o Comitê de Governança, Riscos e Controles, gestão de riscos, todavia, possuem código de conduta instituído e monitorado pela Alta administração – UNGRCCM. O grupo 3, localizado à direita do dendograma, agrupamento formado por 11 universidades públicas federais que, em sua maioria, além de não possuírem o Comitê de Governança, Riscos e Controles e gestão de riscos, também não possuem código de conduta instituído na organização – UNGRNCC. Ressalta-se também, que a divisão em três grupos envolveu o posicionamento da unidade de auditoria interna na estrutura de governança das universidades, de modo que no grupo 1, a maioria das unidades de auditoria interna

estão vinculadas ao Reitor, no grupo 2, a maioria das unidades de auditoria interna estão vinculadas ao Conselho Universitário (órgão central da governança) e no grupo 3, 36,4% estão vinculadas ao Conselho Curador, 36,4% ao Conselho Universitário e 27,3% ao Reitor da universidade, conforme demonstrado na Tabela 11, localizada no Apêndice F.

6.2.1.1 Análise cruzada entre as Seções A e B

Através da análise descritiva das variáveis da seção A, segundo 2 grupos formados pela seção B, verificou-se que o cargo do respondente foi a única variável que apresentou distribuição significativamente diferente ($p < 0,001$), de tal forma que a maioria dos respondentes do grupo 1 – UNGR são Pró-Reitores de Administração e de Planejamento, e a maioria dos respondentes do grupo 2 – UGR são Reitores, conforme demonstrado na Tabela 12, localizada no apêndice G. Diante dessa constatação, o tema foi abordado no *Focus Group* com os Pró-Reitores de Administração, tendo em vista a possibilidade de uma divergência conceitual, em relação a gestão de riscos, entre os Pró-Reitores de Administração e de Planejamento e os Reitores e Vice-Reitores das universidades.

A possível existência dessa divergência deve-se ao fato de que as normas e regulamentos da administração pública fazem parte da rotina dos Pró-Reitores de Administração e de Planejamento e, recentemente, com a publicação do art. 14, da Instrução Normativa Conjunta nº 01, de 10 de maio de 2016, que dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo Federal, a gestão de riscos nas universidades deverá atender a cinco princípios básicos:

- I – Gestão de riscos de forma sistemática, estruturada e oportuna, subordinada ao interesse público;
- II – Estabelecimento de níveis de exposição a riscos adequados;
- III – Estabelecimento de procedimentos de controle interno proporcionais ao risco, observada a relação custo-benefício, e destinados a agregar valor à organização;
- IV – Utilização do mapeamento de riscos para apoio à tomada de decisão e à elaboração do planejamento estratégico; e
- V – Utilização da gestão de riscos para apoio à melhoria contínua dos processos organizacionais (BRASIL, 2016b).

Dessa forma, o modelo de gestão de riscos nas universidades públicas federais deverá observar a estrutura de gestão de riscos emanadas do *Committee of*

Sponsoring Organizations – COSO (2004), que integra oito componentes: ambiente interno, fixação de objetivos, identificação de eventos, avaliação de riscos, resposta a risco, atividades de controle, informações e comunicações e monitoramento.

Destaca-se também, e de acordo com o parágrafo único, seção III, da Instrução Normativa Conjunta nº 01:

Os gestores são os responsáveis pela avaliação dos riscos no âmbito das unidades, processos e atividades que lhes são afetos. A Alta administração deve avaliar os riscos no âmbito da organização, desenvolvendo uma visão de riscos de forma consolidada (BRASIL, 2016b).

Nesse contexto, é provável que os Pró-Reitores de Administração e de Planejamento ao apontarem para a inexistência de gestão de riscos nas universidades públicas federais tinham como base de resposta uma gestão de riscos estruturada de forma sistemática, organizada e consolidada, conforme recomendação do *Committee of Sponsoring Organizations* – COSO (2004) e determinação da Instrução Normativa Conjunta nº 01, de 10 de maio de 2016, do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão - MP e da Controladoria-Geral da União – CGU.

Destarte, observou-se que o posicionamento criterioso dos Pró-Reitores de Administração e de Planejamento nessa questão não foi congruente com a visão dos Reitores das universidades, no qual apontaram para a existência de gestão de riscos nas universidades. As divergências de opiniões entre os Reitores e os Pró-Reitores de Administração e de Planejamento devem-se ao fato, também, de que o Reitor tem uma participação mais política, de representação institucional, e os Pró-Reitores de Administração e de Planejamento uma atuação mais técnica dentro das universidades públicas federais brasileiras.

Os resultados da análise descritiva das variáveis da seção A com os 3 grupos formados pela seção B foram similares com a formação de 2 grupos, sendo que a maioria dos respondentes do grupo 1 são Pró-Reitores de Administração, a maioria dos respondentes do grupo 2 são Reitores e, a maioria dos respondentes do grupo 3 são Pró-Reitores de Administração e de Planejamento, conforme demonstrado na Tabela 13, localizada no apêndice H.

Em síntese, convém observar que as universidades públicas federais, que integram os grupos 1 e 3, apresentam uma situação de fragilidade no sistema de governança, tendo em vista que a ausência do Comitê de Governança, Riscos e

Controles, responsável por institucionalizar o processo de gestão de riscos nas universidades, dificulta à melhoria contínua dos processos organizacionais, bem como, compromete a elaboração do planejamento estratégico e o alcance dos objetivos da universidade. Além disso, a não vinculação da auditoria interna ao Conselho Universitário – CONSUNI, órgão central da governança, reduz a efetividade da unidade de controle como instância interna de apoio a governança.

6.2.1.2 Análise cruzada entre as Seções A, B e C

Ao comparar as variáveis da seção C, compostas por afirmativas e questões relacionadas à atuação da auditoria interna na universidade, entre os grupos formados pela seção B, questões associadas à governança da universidade, verificou-se que há muita diferença nas variáveis que diferenciam os grupos. As Tabelas 14, 15, 16 e 17, localizadas nos Apêndices I, J, K e L, respectivamente, comparam as variáveis da seção C entre os grupos formados pela seção B. Ao nível de significância de 5%, os itens nas tabelas estão destacados na cor azul e ao nível de significância de 10%, os itens estão destacados na cor vermelha.

Ao nível de significância de 5%, e comparando-se as universidades do grupo 1, com as universidades do grupo 2, verificou-se que as médias auferidas pelo grupo 2, estão mais próximas de 5, e as médias do grupo 1, estão mais próximas de 4, o que significa, dentro da escala de *likert* utilizada no levantamento de campo, no qual o grau de concordância 5 representa concordo muito e o 4 concordo um pouco, que o grupo 2 concorda mais que a auditoria interna possui uma atuação proativa e flexível, alinhada com a estratégia da universidade, quando comparado ao grupo 1. Desse modo, verificou-se que os Reitores possuem uma imagem mais positiva em relação à atuação da auditoria interna na universidade, quando comparado aos Pró-Reitores de Administração e de Planejamento.

Além disso, verificou-se que os Reitores concordam mais que os relatórios e pareceres da auditoria interna são utilizados pelo Conselho Universitário para a tomada de decisões estratégicas na universidade. Nesse aspecto, cabe ressaltar que os Reitores exercem, ao mesmo tempo, a função de presidente do Conselho Universitário - CONSUNI nas universidades públicas federais e, dessa forma, concordam mais, quando comparado aos Pró-Reitores de Administração e

Planejamento, que a auditoria interna é uma instância interna de apoio à governança da universidade.

Ao nível de significância de 10%, identificou-se também que os Reitores concordam muito e os Pró-Reitores de Administração e de Planejamento concordam um pouco que a auditoria interna avalia, de forma eficaz, os controles internos da gestão. A avaliação eficaz dos controles internos pela auditoria interna é primordial, pois além de assegurar que os atos praticados pela Alta administração estejam cobertos por controles prévios seguros, ela estimula a eficiência operacional da universidade, protege os ativos e inibi a corrupção (CASTRO, 2015).

Para realizar uma avaliação eficaz dos controles internos é necessária, além da existência de adequados procedimentos de auditoria, uma equipe de auditores internos qualificada, que possua os conhecimentos e as habilidades necessárias para o pleno desenvolvimento das atividades de controle.

Ao comparar as universidades em três grupos, verificou-se que os respondentes do grupo 3, grupo formado pela maioria de universidades que não possuem o Comitê de Governança, Riscos e Controles, não realizam gestão de riscos, bem como não dispõe de um código de conduta, concordam muito que a auditoria interna contribui para assegurar a integridade na universidade (média 4,82). O resultado demonstra que, diante da fragilidade institucional dessas universidades, a auditoria interna tem uma atuação fundamental na promoção da ética e dos valores da universidade.

Identificou-se também, que os respondentes do grupo 1 ficaram indecisos (média de 3,42) e os respondentes dos grupos 2 e 3 discordaram um pouco (média de 1,9 e 2,1 respectivamente) em relação a atuação coercitiva da auditoria interna na universidade, conforme demonstrado na Tabela 15, localizada no Apêndice J.

Nesse contexto, os resultados apontam que os Reitores discordam mais, em relação aos Pró-Reitores de Administração e de Planejamento, que a auditoria interna restringe a liberdade de atuação da Alta administração, atuando de maneira coercitiva na universidade. Desse modo, conclui-se que muitos gestores ainda visualizam a auditoria interna como um problema, uma área com foco controlador e punitivo (MARÇOLA, 2011).

Comparando-se as respostas das questões da parte 2, seção C, com os dois grupos formados pela seção B, não houve distribuição significativamente diferente entre os agrupamentos, com exceção da questão nº 45, destacada na cor azul na

Tabela 16, localizada no apêndice K, em que 90% dos respondentes do grupo 2 afirmaram que as ações de controle desenvolvidas pela auditoria interna, integrantes do Plano Anual de Auditoria Interna - PAINT, são desenvolvidas com base em uma matriz de risco elaborada pelos auditores internos. Por outro lado, no grupo 1, aproximadamente, 70% dos respondentes afirmaram que as auditorias internas não desenvolvem suas ações de controle com base em uma matriz de risco.

De forma semelhante, comparando-se com os três grupos formados na seção B, também não houve distribuição significativamente diferente entre os agrupamentos, com exceção da questão nº 45, destacada na cor azul, em que 90% dos respondentes do grupo 2 afirmaram que as ações de controle desenvolvidas pela auditoria interna, integrantes do Plano Anual de Auditoria Interna - PAINT, são desenvolvidas com base em uma matriz de risco elaborada pelos auditores internos. Por outro lado, no grupo 1, aproximadamente, 67% dos respondentes afirmaram que as auditorias internas não desenvolvem suas ações de controle com base em uma matriz de risco e, no grupo 3, esse percentual passa a ser de 72,7%, conforme demonstrado na Tabela 17, localizada no apêndice L.

Em síntese, os resultados sinalizam que um sistema de governança mais estruturado favorece a adoção da metodologia de Auditoria Baseada em Riscos – ABR e, dessa maneira, a auditoria interna passa a ter uma atuação estratégica na universidade.

6.2.1.3 Síntese da análise de agrupamento – Seção B

Neste tópico, apresenta-se uma síntese dos principais resultados da análise de agrupamento – Seção B, conforme demonstrado no Quadro 8, a seguir:

Quadro 8 - Síntese dos principais resultados da análise de agrupamento – Seção B (governança nas universidades).

Variáveis significativas	Principais resultados da análise de agrupamento - Seção B
Comitê de Governança, Riscos e Controles	- Através da análise de agrupamento, segundo 3 grupos formados pela seção B, verificou-se que os grupos 1 e 3 apresentam uma situação de fragilidade institucional, tendo em vista que, a ausência do Comitê de Governança, Riscos e Controles, responsável por institucionalizar a gestão de riscos nas universidades públicas federais, dificulta à melhoria contínua dos processos organizacionais, bem como, compromete a elaboração do planejamento estratégico e o alcance dos objetivos institucionais.
Cargo dos respondentes	-Identificou-se que a maioria dos respondentes do grupo 1 são Pró-Reitores de Administração, a maioria dos respondentes do grupo 2 são Reitores e a maioria dos respondentes do grupo 3 são Pró-Reitores de Administração e de Planejamento.
Gestão de Riscos	- Diante do posicionamento dos Pró-Reitores de Administração e de Planejamento, em relação à inexistência de gestão de riscos nas universidades públicas federais, vislumbrou-se a possibilidade de uma divergência, em relação ao conceito de gestão de riscos, entre os Pró-Reitores de Administração e de Planejamento e os Reitores das universidades, posto que, os Reitores têm uma participação mais política, de representação institucional, nas universidades públicas federais e as normas e regulamentos da administração pública fazem parte da rotina dos Pró-Reitores de Administração e de Planejamento e, de acordo com a Instrução Normativa Conjunta nº 01, de 10 de maio de 2016, que dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo Federal, a estrutura de gestão de riscos integra oito componentes: ambiente interno, fixação de objetivos, identificação de eventos, avaliação de riscos, resposta a risco, atividades de controle, informações e comunicações e monitoramento.
Código de conduta	- Ao comparar as universidades em três grupos, verificou-se que os respondentes do grupo 3, grupo formado pela maioria de universidades que não possuem o Comitê de Governança, Riscos e Controles, não realizam gestão de riscos, bem como não dispõe de um código de conduta, concordam muito que a auditoria interna contribui para assegurar a integridade na universidade (média de 4,82) . Esse resultado demonstra que, diante da fragilidade institucional dessas universidades, a auditoria interna tem uma participação importante na promoção da ética e dos valores da universidade.
Posicionamento da unidade de auditoria interna na estrutura de governança	- Verificou-se que a maioria das auditorias internas do grupo 1 estão vinculadas ao Reitor e, a maioria das auditorias internas do grupo 2 estão vinculadas ao Conselho Universitário. Nesse contexto, a não vinculação da auditoria interna ao Conselho Universitário – CONSUNI, órgão central da governança, reduz a efetividade da unidade de controle como instância interna de apoio a governança.
	- Quando comparamos as universidades em três grupos, identificou-se que os respondentes do grupo 1, ficaram indecisos (média de

Atuação fiscalizadora /coercitiva da auditoria interna	3,42) e os respondentes dos grupos 2 e 3, discordaram um pouco (média de 1,9 e 2,1 respectivamente) em relação a atuação coercitiva da auditoria interna na universidade. Nesse contexto, os resultados apontam que os Reitores discordam mais, em relação aos Pró-Reitores de Administração e de Planejamento, que a auditoria interna restringe a liberdade de atuação da Alta administração, atuando de maneira coercitiva na universidade. Dessa forma, percebe-se que muitos gestores ainda visualizam a auditoria interna como um problema, uma área com foco controlador e punitivo.
Atuação Estratégica da auditoria interna	<p>- Ao comparar as variáveis da seção C, compostas por afirmativas e questões relacionadas à atuação da auditoria interna na universidade, entre 2 grupos formados pela seção B, verificou-se que as médias auferidas pelo grupo 2, estão mais próximas de 5 (concorda muito), e as médias do grupo 1, estão mais próximas de 4 (concorda um pouco). Desse modo, verificou-se que os Reitores possuem uma imagem mais positiva da auditoria interna quando comparado aos Pró-Reitores de Administração, de tal forma, que os Reitores concordam mais que a auditoria interna possui uma atuação proativa e flexível, alinhada com a estratégia da universidade, quando comparado aos Pró-Reitores de Administração.</p> <p>- Além disso, identificou-se que os Reitores (grupo 2) concordam mais que os relatórios e pareceres da auditoria interna são utilizados pelo Conselho Universitário para a tomada de decisões estratégicas na universidade. Nesse aspecto, cabe ressaltar que os Reitores exercem, ao mesmo tempo, a função de presidente do Conselho Universitário - CONSUNI nas universidades públicas federais e, dessa forma, concordam mais, quando comparado aos Pró-Reitores de Administração e de Planejamento, que a auditoria interna é uma instância interna de apoio à governança da universidade.</p> <p>- Comparando-se as respostas das questões da parte 2, seção C, com os três grupos formados pela seção B, não houve distribuição significativamente diferente entre os agrupamentos, com exceção da questão nº 45, em que a maioria dos respondentes do grupo 2 afirmou que as ações de controle desenvolvidas pela auditoria interna, integrantes do Plano Anual de Auditoria Interna - PAINT, são desenvolvidas com base em uma matriz de risco elaborada pelos auditores internos.</p>

Fonte: dados da pesquisa.

6.2.2 Associações de interesse - Questão nº 45 (Auditoria Baseada em Riscos).

Diante dos resultados obtidos com a análise de agrupamento – Seção B, realizou-se associações de interesse, em especial à questão nº 45 (As ações de controle da auditoria interna, integrantes do Plano Anual de Auditoria Interna – PAINT, são desenvolvidas com base em uma matriz de risco elaborada pelos auditores internos?), com o objetivo de verificar se o fato das ações de controle da auditoria interna serem realizadas com base em uma matriz de risco elaborada pelos auditores internos faz com que as respostas aos itens da escala de *likert* sejam mais positivas e, se a estrutura descrita pelas seções A e B seja distinta.

De acordo com os resultados da pesquisa, 48,5% das auditorias internas desenvolvem suas ações de controle, integrantes do Plano Anual de Auditoria Interna – PAINT, com base em uma matriz de risco elaborada pelos auditores internos.

6.2.2.1 Análise cruzada – Questão nº 45 e a Seção A.

Através de uma análise cruzada envolvendo a seção A e a questão nº 45, verificou-se que metade dos respondentes que afirmaram que as ações de controle da auditoria interna, integrantes do Plano Anual de Auditoria Interna - PAINT, são desenvolvidas com base em uma matriz de risco são Reitores e, aproximadamente, 65% dos respondentes que afirmaram que a auditoria interna não desenvolve suas ações de controle com base em uma matriz de risco elaborada pelos auditores internos, são Pró-Reitores de Administração. Além disso, verificou-se que dentre as auditorias internas que adotam a metodologia de Auditoria Baseada em Riscos – ABR, 43,75% estão localizadas na região Sudeste, 31,25% na região Nordeste, 12,5% na região Norte e 12,5% na região Sul. Por outro lado, dentre as auditorias internas que não adotam a metodologia ABR, 35,29% estão localizadas na região Sul, 23,53% na região Nordeste, 17,65% na região Norte, 17,65% na região Sudeste e 5,88% na região Centro-Oeste, conforme demonstrado na Tabela 18, localizada no Apêndice M.

6.2.2.2 Análise cruzada – Questão nº 45 e as Seções B e C

Verificou-se que as respostas da questão nº 45 (As ações de controle da auditoria interna, integrantes do Plano Anual de Auditoria Interna – PAINT, são desenvolvidas com base em uma matriz de risco elaborada pelos auditores internos?) estão associadas positivamente ($p=0,002$) às respostas da questão de nº 9, da seção B (Os riscos da universidade são gerenciados pela Alta administração?), e às respostas da questão nº 16 (Há quanto tempo sua universidade implementou a gestão de riscos?) ($p = 0,007$), conforme demonstrado na Tabela 19, localizada no apêndice N. A interpretação dos percentuais está sempre relacionada ao total de respostas válidas para cada grupo da questão nº 45, de forma que somente 5,88% daqueles que responderam negativamente à questão nº 45 gerenciavam os riscos, e dentre os que responderam positivamente, 62,5% gerenciavam os riscos.

Além disso, dos respondentes que responderam positivamente à questão nº 45, mais da metade (56,25%) afirmaram que a universidade possui o Comitê de Governança, Riscos e Controles ($p = 0,052$) e, dos respondentes que responderam negativamente à questão nº 45, apenas 17,65% afirmaram da existência do Comitê de Governança, Riscos e Controles na universidade.

Dentre as afirmativas da parte 1, seção C, há grandes diferenças entre aqueles que responderam positivamente e negativamente à questão 45. Ao nível de significância de 5%, segundo teste de Mann-Whitney, esses concordavam em maior frequência a todas as frases destacadas, na cor azul, na Tabela 20, localizada no apêndice O. Sendo um pouco menos rigoroso, ao nível de significância de 10%, podemos inserir os itens destacados na cor vermelha.

Desse modo verificou-se, ao nível de significância de 5%, que quando as ações de controle da auditoria interna, integrantes do Plano Anual de Auditoria Interna – PAINT, são desenvolvidas com base em uma matriz de risco elaborada pelos auditores internos, a Alta administração concorda, de forma contundente, que a auditoria interna tem uma atuação estratégica na organização, de tal forma que o Conselho Universitário - CONSUNI, órgão central da governança, utiliza-se dos seus relatórios e pareceres para a tomada de decisões estratégicas na universidade ($p<0,001$).

Além disso, quando a auditoria interna desenvolve suas ações de controle com base em uma matriz de risco elaborada pelos auditores internos, a Alta administração concorda que a auditoria interna tem uma atuação mais proativa, flexível e eficaz na avaliação dos controles internos da gestão, já que os seus processos e procedimentos são bem definidos, documentados e padronizados na organização, e o diretor da unidade de auditoria interna e sua equipe possuem os conhecimentos e as habilidades necessárias para conduzir com excelência os trabalhos de auditoria.

Em complemento, e ao nível de significância de 10%, a Alta administração concorda que, quando a auditoria interna desenvolve suas ações de controle com base em uma matriz de risco elaborada pelos auditores internos, ela fornece visões proativas e consegue auxiliar melhor a universidade na execução de suas estratégias.

Verifica-se que os resultados reforçam a constatação de que um sistema de governança mais estruturado favorece a adoção da metodologia de Auditoria Baseada em Riscos – ABR e, dessa maneira, a auditoria interna passa a ter uma atuação estratégica na universidade.

Em relação às comparações das demais variáveis da parte 2, seção C, com as respostas da questão nº 45, identificou-se que não há diferença significativa, conforme demonstrado na Tabela 21, localizada no Apêndice P.

6.2.2.3 Síntese dos principais resultados das associações de interesse

Neste tópico, apresenta-se uma síntese dos principais resultados das associações de interesse – Questão nº 45 (Auditoria Baseada em Riscos – ABR), conforme demonstrado no Quadro 9, a seguir:

Quadro 9 - Síntese dos principais resultados das associações de interesse Questão nº 45 (Auditoria Baseada em Riscos – ABR)

Variáveis significativas	Principais resultados das associações de interesse – Questão nº 45
Gestão de Riscos	<p>- Diante dos resultados obtidos com a análise de agrupamento envolvendo as variáveis da Seção B (governança nas universidades), realizou-se associações de interesse com base nas respostas da questão nº 45 – (As ações de controle da auditoria interna, integrantes do Plano Anual de Auditoria Interna – PAINT, são desenvolvidas com base em uma matriz de risco elaborada pelos auditores internos?) com o objetivo de verificar se o fato das ações de controle da auditoria interna serem realizadas com base em uma matriz de risco elaborada pelos auditores internos faz com que as respostas aos itens da escala de <i>likert</i> sejam mais positivas e, se a estrutura descrita pelas seções A e B seja distinta.</p> <p>- Com base na análise cruzada, verificou-se que as respostas da questão nº 45 estão associadas positivamente às respostas da questão de nº 9, da Seção B – Os riscos da universidade são gerenciados pela Alta administração? ($p = 0,002$), e às respostas da questão nº 16, da Seção B – Há quanto tempo sua universidade implementou a gestão de riscos? ($p = 0,007$), de forma que somente 5,88% daqueles que responderam negativamente à questão nº 45 gerenciavam os riscos, e dentre os que responderam positivamente, 62,5% gerenciavam os riscos.</p>
Comitê de Governança	<p>- Dos respondentes que responderam positivamente à questão nº 45, mais da metade (56,25%) afirmaram que a universidade possui o Comitê de Governança, Riscos e Controles ($p = 0,052$) e, dos respondentes que responderam negativamente à questão nº 45, apenas 17,65% afirmaram da existência do Comitê de Governança, Riscos e Controles na universidade.</p>
Cargo dos Respondentes	<p>- Com base nos resultados da pesquisa, 48,5% das auditorias internas desenvolvem suas ações de controle com base em uma matriz de risco elaborada pelos auditores interno. Verificou-se que, 50% desses respondentes são Reitores. Por outro lado, aproximadamente, 65% dos respondentes que afirmaram que a auditoria interna não desenvolve suas ações de controle com base em uma matriz de risco elaborada pelos auditores internos, são Pró-Reitores de Administração ($p = 0,11$).</p>
Auditoria Baseada em Riscos	<p>- Verificou-se que quando as ações de controle da auditoria interna, integrantes do Plano Anual de Auditoria Interna – PAINT, são desenvolvidas com base em uma matriz de risco elaborada pelos auditores internos, a Alta administração concorda, de forma contundente, que a auditoria interna tem uma atuação estratégica na organização, de tal forma que o Conselho Universitário - CONSUNI, órgão central da governança, utiliza-se dos seus relatórios e pareceres para a tomada de decisões estratégicas na universidade ($p < 0,001$).</p>
Conclusão	<p>- Os resultados das associações de interesse (Questão nº 45) reforçam a constatação obtida na análise de agrupamento – Seção B, de que um sistema de governança mais estruturado favorece a adoção da metodologia de Auditoria Baseada em Riscos – ABR e, dessa maneira, a auditoria interna passa a ter uma atuação estratégica na universidade.</p>

Fonte: dados da pesquisa.

7 Apresentação e análise dos resultados da pesquisa qualitativa

Este capítulo irá abordar a análise dos dados do *Focus Group*, que representa a segunda fase da pesquisa.

Inicialmente será exposto a localização, horário e caracterização dos participantes da reunião do grupo focal. Em seguida, identificam-se os tópicos discutidos e os aspectos abordados pelos participantes. A apresentação dos dados será feita conforme a ordem dos temas, constantes do Roteiro do *Focus Group*, localizado no Apêndice C desse trabalho.

7.1 Localização, data, horário e caracterização dos participantes

O *Focus Group* ocorreu em 16 de março de 2017, em uma das salas de reuniões do Mar Hotel Recife, durante o Fórum Nacional de Pró-Reitores de Administração e Planejamento, promovido pela Universidade Federal de Pernambuco, na cidade de Recife -PE, no período de 15 a 17 de março de 2017. O grupo focal teve 1 hora e 15 minutos de duração, com início às 15:00 h e término às 16:15 h, durante o espaço reservado, na agenda do evento, para a reunião dos grupos temáticos. O *Focus Group* contou com a participação de 12 (doze) Pró-Reitores de Administração, abrangendo as cinco regiões do país, conforme mostra a Tabela 22, a seguir:

Tabela 22 – Quantidade de participantes do *Focus Group*, por região e gênero.

Região	Feminino	Masculino	Total
Pró-Reitor de Administração - Região Norte	1	1	2
Pró-Reitor de Administração - Região Nordeste	1	2	3
Pró-Reitor de Administração - Região Centro-Oeste	--	1	1
Pró-Reitor de Administração - Região Sul	--	2	2
Pró-Reitor de Administração - Região Sudeste	3	1	4
Total	5	7	12

Fonte: dados da pesquisa.

A reunião contemplou a quantidade de participantes recomendada pela literatura para a técnica de grupo focal. Além disso, a escolha dos Pró-Reitores de Administração levou em consideração a localização geográfica e a diversidade em relação ao tempo de atuação no cargo, conforme demonstrado na Tabela 23, a seguir.

Tabela 23 - Tempo de experiência no cargo de Pró-Reitor de Administração.

Tempo no cargo de Pró-Reitor ADM	Região Norte	Região Nordeste	Região Centro- Oeste	Região Sul	Região Sudeste	Total
Menos de 1 ano	--	--	1	--	1	2
1 a 3 anos	1	2	--	1	1	5
4 a 6 anos	1	1	--	--	--	2
7 a 9 anos	--	--	--	1	1	2
Acima de 9 anos	--	--	--	--	1	1
Total	2	3	1	2	4	12

Fonte: dados da pesquisa.

7.2 Desenvolvimento do *Focus Group*

No primeiro momento da reunião, realizou-se a apresentação do pesquisador, do moderador, e de cada um dos doze Pró-Reitores de Administração, com a informação da localização geográfica e do tempo de experiência no cargo.

Em seguida, o pesquisador fez uma exposição dos principais resultados obtidos no levantamento de campo. No decorrer da apresentação, foram mencionadas as características de uma auditoria estratégica e de uma auditoria tradicional, para que todos compreendessem a linguagem utilizada pelo pesquisador e moderador.

Após a apresentação, passou-se a discutir e analisar, com maior profundidade, cada um dos temas, conforme a ordem proposta no roteiro do *Focus Group*, localizado no Apêndice C dessa tese, com a liderança da dinâmica da discussão pelo moderador.

A reunião aconteceu, de forma geral, bem tranquila e proveitosa. Alguns participantes, em determinados momentos, começaram a exemplificar, de forma muito minuciosa, problemas do seu cotidiano e, nessas situações, fez-se necessário à intervenção da moderadora, tendo em vista a extensão do roteiro e a limitação temporal do grupo focal.

O primeiro tema da reunião foi em relação à governança nas universidades, seção B do questionário, mais especificamente em relação à existência ou não de Comitê de Auditoria, tendo em vista que 75,8% dos respondentes da pesquisa quantitativa indicaram a existência de Comitê de Auditoria nas universidades.

De acordo com os participantes do grupo focal, o entendimento foi equivocado, pois entenderam que o Comitê de Auditoria era a própria unidade de auditoria interna. Isto pode ser ilustrado pela seguinte citação: "... Quando respondi o questionário, tinha entendido que tratava-se da unidade de auditoria interna, sua existência na universidade..." (PRA 1 - região Nordeste).

Desse modo, observou-se no grupo focal que o entendimento de Comitê de Auditoria, para os respondentes que indicaram uma resposta positiva para essa questão, não corresponde ao conceito de Comitê de Auditoria, constante no Guia de Orientação para Melhores Práticas de Comitês de Auditoria, do Instituto Brasileiro de Governança Corporativa – IBGC. De acordo com o IBGC (2009), é altamente

recomendável a existência de um Comitê de Auditoria nas organizações, sendo constituído, de preferência, exclusivamente por membros do conselho de administração, com atuação permanente, no monitoramento e avaliação das recomendações dos auditores independentes e auditores internos sobre o ambiente de controles e riscos da organização.

A questão do Comitê de Auditoria e sua relação com o Conselho de Administração fomentou a discussão entre os participantes da diferença existência entre o Conselho de Administração de uma empresa privada e o Conselho Universitário das universidades públicas federais. Os Pró-Reitores de Administração foram convergentes em afirmar que as características do Conselho Universitário são diferentes de um Conselho de Administração de uma organização privada. Esse entendimento pode ser observado a partir das seguintes citações:

“O conselho universitário é muito político, emotivo, bem diferente de um Conselho de Administração de uma empresa privada, que é extremamente técnico” (PRA 4 – região Sudeste).

“O conselho universitário é uma casa legislativa, composta por professores, alunos, servidores e dirigentes. Possui natureza aberta, apesar de ter pouquíssimos conselheiros externos em sua composição” (PRA 1 – região Sudeste).

“A própria legislação diz que 70% dos membros do conselho universitário deverá ser formada por docentes, 15% de servidores técnicos administrativos e 15% de estudantes. A quantidade de representantes da sociedade consta do estatuto/regimento da universidade e são entre 2 e 3, no máximo” (PRA 1 – região Sul).

O Conselho Universitário - CONSUNI é o órgão colegiado máximo que representa o centro da governança nas universidades públicas federais e, de acordo com o art. 16 da lei nº 5.540, de 28 de novembro de 1968, ele deverá ser constituído por representantes dos diversos segmentos da comunidade universitária e da sociedade, observando o mínimo de setenta por cento de membros do corpo docente no total de sua composição.

Diante da legislação vigente, verifica-se que não há possibilidade de que as universidades públicas federais atendam as diretrizes provenientes do Instituto Brasileiro de Governança Corporativa – IBGC (2015), no sentido de evitar a indicação de conselheiros internos na composição do conselho. Além disso, o IBGC

(2015) recomenda que o conselho deva ser formado apenas por conselheiros externos e independentes, sendo que os independentes devem ocupar participação majoritária em relação ao montante de conselheiros.

O resultado do levantamento de campo mostrou que o Conselho Universitário das universidades públicas federais possui, em média, 50 membros, sendo que, no mínimo, setenta por cento dos membros são docentes, o que representa um quantitativo bem superior ao limite estipulado pelo Instituto Brasileiro de Governança Corporativa – IBGC (2015), que preconiza um número ímpar de conselheiros, entre cinco e onze.

Além disso, identificou-se que os Conselhos Universitários - CONSUNI possuem, em média, 2 membros independentes e 1 membro externo em sua composição, sendo que a grande parte desses conselheiros são indicados pelos próprios membros internos e colocados em votação nas reuniões do CONSUNI.

Nesse contexto, e de acordo com o Pró-Reitor de Administração da região Sul (PRA 1 – região Sul), o Conselho Universitário - CONSUNI é formado por 70% de docentes e 30% são divididos entre servidores técnicos administrativos, estudantes e representantes da sociedade, sendo que a quantidade de representantes da sociedade consta do estatuto/regimento de cada universidade e são entre 2 e 3, no máximo.

A existência de poucos membros externos e independentes nos Conselhos Universitários revela-se preocupante, tendo em vista que, de acordo com o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa – IBGC (2015): “a diversidade de perfis é fundamental, pois permite que a organização se beneficie da pluralidade de argumentos e de um processo de tomada de decisão com maior qualidade e segurança”.

Convém destacar que há uma iminente necessidade de atualização da legislação vigente, publicada em 1968, no qual fixa as normas de funcionamento e organização das instituições públicas de ensino superior, na busca de uma maior adequação às diretrizes de governança corporativa emanadas do Instituto Brasileiro de Governança Corporativa - IBGC, tendo em vista que, de acordo com Hora et al. (2014), apesar do setor privado e o setor público possuírem focos específicos, a governança nas entidades privadas e públicas apresenta muitas semelhanças. Identifica-se que são comuns entre elas as questões que abrangem a separação entre propriedade e gestão, responsável pela criação dos problemas de agência; os

mecanismos definidores de responsabilidades e poder; o monitoramento e o incentivo na realização das políticas e objetivos definidos, entre outros aspectos.

Em síntese, os resultados da pesquisa indicam que o funcionamento e a organização do Conselho Universitário das universidades públicas federais são bem diferentes de um Conselho de Administração de uma organização privada e verifica-se, diante dessa estrutura, a existência de muita fragilidade no processo de alinhamento dos interesses da sociedade e da Alta administração no sistema de governança pública.

Ao chegar ao pleno consenso dos participantes em relação às características do Conselho Universitário, órgão central da governança nas universidades públicas federais, foi exposto um segundo tema relacionado ao princípio da transparência na governança pública.

Verificou-se, através da pesquisa quantitativa, que 93,9% das universidades respondentes possuem, em sua página oficial (*site*), *link* para acesso aos Relatórios Anuais de Gestão. No entanto, um pouco mais da metade das universidades, 57,6% possuem *link* para acesso aos relatórios e pareceres da Auditoria Interna. Diante desses resultados, os participantes do grupo focal afirmaram que as universidades públicas federais são obrigadas, por lei, a disponibilizar os Relatórios Anuais de Gestão, e que nesse relatório existe um espaço onde constam as informações referentes aos trabalhos realizados pelas auditorias internas, o que justificaria a ausência de um *link* específico para acesso aos relatórios e pareceres da auditoria interna. Esse entendimento pode ser observado na citação a seguir:

“As universidades são obrigadas, pela lei de responsabilidade fiscal, a disponibilizar o relatório anual de gestão. Nesse relatório há um espaço onde constam informações relacionadas às atividades das auditorias internas. Acredito que este seja o motivo para o menor percentual de universidades que disponibilizam um *link* específico para a divulgação dos pareceres da auditoria interna” (PRA 2 – região Sudeste).

O relatório anual de gestão representa um importante instrumento de prestação de contas da Alta administração das universidades públicas federais, sendo obrigatório a sua análise e avaliação por parte da auditoria interna, conforme determinação do Decreto nº 3.591, de 06 de setembro de 2000. Além disso, o relatório anual de gestão deve ser amplamente divulgado pelas universidades

públicas federais, em consonância com as diretrizes da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, denominada Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF.

A divulgação, em meios eletrônicos, dos relatórios anuais de gestão e dos relatórios, pareceres e certificados de auditoria interna, componentes do processo anual de prestação de contas, representam um avanço em dois pilares fundamentais da governança pública: transparência e *accountability* (LINCZUK, 2012).

Nesse contexto, os participantes do grupo focal foram unânimes em afirmar que, apesar de muitas universidades não possuírem um *link* específico para acesso aos relatórios e pareceres da auditoria interna, de um modo geral as universidades atendem ao princípio da transparência pública, de modo que as informações das unidades de auditoria interna são disponibilizadas em conjunto com as outras áreas/setores da universidade.

O terceiro tema do *Focus Group* está relacionado ao processo de gestão de riscos nas universidades públicas federais, tendo em vista que, de acordo com o resultado da pesquisa quantitativa, os Pró-Reitores de Administração e os Pró-Reitores de Planejamento apontaram para a inexistência de gestão de riscos nas universidades. Por outro lado, observou-se que nas universidades, cujo respondente ocupa o cargo de Reitor, o resultado foi distinto, ou seja, a maioria dos Reitores afirmou que os riscos são gerenciados pela Alta administração.

De acordo com o grupo de Pró-Reitores de Administração, a questão relacionada ao gerenciamento de riscos pela Alta administração teve como base de resposta uma gestão de riscos estruturada de forma sistemática, organizada e consolidada, conforme recomendação do *Committee of Sponsoring Organizations – COSO* (2004) e determinação da Instrução Normativa Conjunta nº 01, de 10 de maio de 2016, do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão - MP e da Controladoria-Geral da União – CGU, conforme demonstrado na citação a seguir, e corroborada por todos os membros presentes:

“ O conceito de gestão de riscos é muito amplo, e as universidades, de um modo geral, possuem um mapeamento dos riscos, já que existem controles internos em praticamente todas as áreas para minimizar os riscos. Porém, o conceito, a forma e os procedimentos de gestão de riscos determinados pela recente Instrução Normativa Conjunta nº 01 do Ministério de Planejamento e da CGU exigem uma estrutura apropriada, um aprofundamento dos processos existentes, e, para que isso aconteça, as universidades públicas precisam avançar muito” (PRA 1 – região Nordeste).

Observou-se, portanto, que o posicionamento criterioso dos Pró-Reitores de Administração nessa questão não foi congruente com a visão dos Reitores das universidades, no qual apontaram para a existência de gestão de riscos nas universidades. As divergências de opiniões entre os Reitores e os Pró-Reitores de Administração e de Planejamento devem-se ao fato, também, de que o Reitor tem uma visão mais abrangente, com uma participação mais política, de representação institucional, e os Pró-Reitores de Administração e de Planejamento uma atuação mais técnica e normativa dentro das universidades públicas federais brasileiras.

Nesse contexto, constata-se que na maioria das universidades públicas federais não há uma estrutura voltada para a gestão de riscos que integre ambiente interno, fixação de objetivos, identificação de eventos, avaliação de riscos, resposta a risco, atividades de controle, informações e comunicações e monitoramento, conforme recomendação do *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – COSO (2004)*.

Não obstante, os Pró-Reitores de Administração afirmaram que está em andamento à implementação de uma estrutura de gestão de riscos nas universidades públicas federais que avalie de forma integrada os riscos, bem como fomenta o monitoramento contínuo do ambiente de risco, tendo em vista que a Instrução Normativa Conjunta nº 01, de 10 de maio de 2016, concedeu um prazo de 12 meses, a partir da sua publicação, para que o processo de gestão de riscos esteja institucionalizado em todos os órgãos e entidades do poder executivo federal.

O quarto tema discutido no grupo focal foi em relação à atuação das auditorias internas, de forma a verificar se as auditorias internas possuem uma atuação estratégica ou uma atuação tradicional nas universidades públicas federais.

De acordo com os resultados da pesquisa, 48,5% dos respondentes afirmaram que, quando as ações de controle da auditoria interna, integrantes do Plano Anual de Auditoria Interna - PAINT, são desenvolvidas com base em uma matriz de risco elaborada pelos auditores internos, a atuação da auditoria interna passa a ser estratégica, de efetivo apoio à governança da universidade (média de 4,81), conforme demonstrado na Tabela 20, localizada no apêndice O.

No entanto, verificou-se através da análise de agrupamento - Seção B com a formação de 2 grupos, ao nível de significância de 10%, que os respondentes do grupo 1 ficaram indecisos (média de 3,05) e os respondentes do grupo 2, discordaram um pouco (média de 2,1) que a auditoria interna da universidade

restringe a liberdade de atuação da Alta administração. De forma análoga, comparando-se as universidades em três grupos, ao nível de significância de 5%, verificou-se que os respondentes do grupo 1 também ficaram indecisos (média de 3,42) em relação a atuação coercitiva da auditoria interna na universidade, quando comparado aos grupos 2 e 3, que discordaram um pouco com esse posicionamento, com médias de 1,9 e 2,1, respectivamente, conforme demonstrado na Tabela 15, localizada no apêndice J.

Com base nessas constatações, houve consenso entre os Pró-Reitores de Administração que quando as auditorias internas realizam suas ações com base em avaliações de riscos, sua atuação se torna mais efetiva, mais estratégica, conforme pode ser demonstrado nas citações, a seguir:

“Nos últimos anos a auditoria interna tem tido uma atuação estratégica na universidade. Ela tem feito a matriz de risco em conjunto com os gestores, com isso, o plano de auditoria sai de uma matriz de risco, deixando de lado aquela atuação tradicional, por exemplo, de ir todos os anos fazer a avaliação do almoxarifado, sem qualquer análise de risco. Os resultados são muito bons, com uma atuação efetiva nas áreas prioritárias, áreas de maior risco, contribuindo muito com a governança da universidade” (PRA 3 – região Sudeste).

“Desde o início da implementação de uma matriz de risco por parte da auditoria interna ela tem ajudado muito a gestão e o próprio conselho universitário. Os trabalhos são mais assertivos, há uma sintonia maior em busca dos objetivos da universidade” (PRA 4 – região Sudeste).

“A auditoria interna na instituição tinha a característica de cumprir um plano rigoroso de auditoria com base nas determinações da CGU regional. Porém, nos últimos anos, nós mudamos isso, e por demanda da gestão, ela está atuando em áreas de maior risco e o resultado tem sido muito positivo” (PRA 2 – região Nordeste).

Diante das citações mencionadas, observou-se que a Alta administração é mais propensa a reconhecer o valor da auditoria interna quando ela é realizada com base no risco, pois segundo Castro (2015, p. 487): “A Auditoria Baseada em Riscos é mais ampla e mais rica em conteúdo informativo”.

A Auditoria Baseada em Riscos - ABR surge de maneira estratégica para as organizações e representa um avanço da auditoria tradicional. Enquanto a auditoria tradicional tem como objetivo a avaliação da sistemática de controle interno da

entidade, controle “reativo”, a auditoria baseada em riscos ocupa-se de um controle preventivo na organização (POMMERENING e BENCKE, 2011).

Na busca de confirmar o entendimento entre os participantes do grupo focal, o moderador fez a seguinte questão: As auditorias internas possuem uma atuação estratégica ou uma atuação tradicional/fiscalizadora nas universidades públicas federais? Essa questão fomentou divergências entre os participantes do grupo focal, tendo em vista que na visão de alguns Pró-Reitores de Administração, a auditoria interna tem um papel estratégico na universidade, porém, ainda atuam de forma tradicional, fiscalizadora e coercitiva na universidade. Isso pode ser ilustrado pelas citações a seguir:

“Na minha percepção, a auditoria interna tem uma lógica estratégica na universidade, mas na prática, no dia-a-dia, a realidade é outra, os auditores têm uma atitude de polícia. Você tem, portanto, uma lógica e uma atitude que não estão em sintonia” (PRA 3 - região Nordeste).

“Existem percepções diferentes da auditoria interna. Para os servidores a auditoria é intrusa, incomoda e não é bem-vinda. Em relação aos dirigentes da universidade, há o entendimento que a auditoria vem para ajudar, vem para alertar, mas posso afirmar que a cultura de uma auditoria estratégica não foi assimilada na minha universidade” (PRA 1 - região Sudeste).

As afirmações anteriores foram corroboradas por outros três Pró-Reitores de Administração, que complementaram com as seguintes citações:

“A auditoria interna tem uma atuação tradicional, rigorosa na universidade, muito voltada para a avaliação dos atos dos ordenadores de despesas. Uma ação estratégica é rara e somente acontece por demanda interna da gestão” (PRA 2 – região Sul).

“Essa questão que envolve as auditorias é complicada. Os auditores não atuam na universidade de forma preventiva. O que eu sinto é que os auditores querem ser policiais, eles querem mesmo é chegar e prender. Isso causa um desconforto muito grande nas relações de trabalho. Estamos trabalhando na universidade para mudar esse perfil” (PRA 1 – região Norte).

“O que eu percebo na universidade é que convivem dois tipos de auditoria ao mesmo tempo. Há um movimento de uma auditoria voltada para a eficiência, para os resultados, e esse tipo de auditoria a gente vê com bons olhos, uma auditoria que nos mostra quais são as ações inadequadas que irão afetar os resultados futuros. Mas, por outro lado, a gente percebe que os auditores gostam mesmo é do

poder de polícia, de sair e prender. Há uma dualidade na auditoria interna” (PRA 1 – região Sul).

Desse modo, verifica-se que as citações anteriores permeiam o pensamento de Flozino e Silvério (2014), no qual mencionam que muitas mudanças vêm acontecendo no âmbito da auditoria interna, e um novo papel do auditor vem sendo difundido, deixando a característica de autoritário e fiscalizador, para uma atuação de total apoio, orientação e suporte a Alta administração da organização.

Com opiniões distintas, três Pró-Reitores de Administração se manifestaram e relataram que, atualmente, a auditoria interna na universidade tem uma atuação mais estratégica, conforme pode ser demonstrado nas citações, a seguir:

“Um tempo atrás eu tinha a visão que a auditoria vinha para atrapalhar, para exigir, para fiscalizar e inclusive, uma fiscalização punitiva, no sentido de expor o órgão, expor o gestor. Hoje percebo que mudou muito o perfil de trabalho da auditoria interna. Ela tem atuado de forma preventiva, ajudando o gestor a prevenir os riscos. Atualmente, a percepção da auditoria interna é muito positiva, de tal forma que ela contribui muito para atingir os objetivos, a missão da instituição” (PRA 1 – Centro-Oeste).

“Como eu já disse anteriormente, a auditoria interna na minha universidade tem atuado em parceria com a Alta administração, tanto é que hoje a função principal da auditoria interna é a consultoria, principalmente em assuntos relacionados com a mitigação de riscos” (PRA 2 – região Nordeste).

“Há alguns anos atrás a auditoria interna era vista como uma unidade responsável por responder as demandas dos órgãos de controle, principalmente o tribunal de contas. Hoje é diferente, a atuação é muito mais preventiva, estratégica, procurando antecipar os fatos, colaborativa, inclusive assessorando a gestão em muitos aspectos da universidade” (PRA 4 – região Sudeste).

Diante dos relatos mencionados, verificou-se uma nítida fragmentação de opiniões entre os Pró-Reitores de Administração, de modo que a atuação tradicional, fiscalizadora e coercitiva da auditoria interna ainda está presente em algumas universidades públicas federais. Por outro lado, quando as ações de controle da auditoria interna, integrantes do Plano Anual de Auditoria Interna- PAINT, são desenvolvidas com base em uma matriz de risco elaborada pelos auditores internos, os Pró-Reitores de Administração foram categóricos em afirmar que a atuação passa a ser estratégica, de efetivo apoio à governança da universidade.

O quinto tema abordado no grupo focal foi em relação à independência da auditoria interna na universidade, tendo em vista que, através do levantamento de campo (*survey*), 84,8% da Alta administração concorda muito que a auditoria interna possui independência na universidade. Aliado a esse resultado, identificou-se que, 48,5% das auditorias internas estão vinculadas ao Reitor, 33,3% ao Conselho Universitário, 15,2% ao Conselho Curador e 3% vinculadas ao Pró-Reitor de Administração. Dada a importância desse pré-requisito para a eficiência e efetividade dos trabalhos da auditoria interna, colocou-se em debate, no grupo focal se as auditorias internas possuem total independência para a realização das suas atividades, mesmo estando vinculada ao Reitor e, se essa independência seria maior, mais efetiva, se as auditorias internas estivessem vinculadas ao Conselho Universitário - CONSUNI.

O tema não gerou consenso no grupo, mas a maioria dos Pró-Reitores de Administração concorda que a auditoria interna possui independência na universidade, no entanto, a atuação da auditoria interna é mais isenta quando está vinculada ao Conselho Universitário, já que é o órgão colegiado máximo da instituição, um órgão plural que representa o centro da governança nas universidades públicas federais, como pode ser observado nas citações, a seguir:

“Com certeza, a vinculação ao conselho universitário é outra história, outra coisa, é uma casa que está sempre em vigilância em relação à gestão. A auditoria interna quando está vinculada ao conselho universitário é mais isenta, mais efetiva” (PRA 3 – região Sudeste).

“Na minha instituição, a auditoria interna foi vinculada, recentemente, ao conselho universitário, com base em uma determinação do Tribunal de Contas da União. Os resultados ainda não foram sentidos, mas certamente a independência e autonomia dos auditores serão maiores...” (PRA 1 – região Sudeste).

Dessa forma, verificou-se que os resultados da pesquisa estão em consonância com o pensamento de Sá (2002), na medida em que a auditoria interna é vista como um órgão de controle que deve possuir total independência no desenvolvimento de suas atividades, de forma a proteger a gestão contra erros, fraudes, desperdícios e outros riscos que possam afetar a criação de valor organizacional.

Nesse sentido, de acordo com a Instrução Normativa nº 01, de 06 de abril de 2001, proveniente da Secretaria Federal de Controle Interno, a auditoria interna deve estar subordinada ao Conselho Universitário - CONSUNI de modo a proporcionar à unidade de auditoria interna um posicionamento suficientemente elevado de modo a permitir-lhe desempenhar suas atividades com maior independência.

Todavia, esse posicionamento não foi unânime entre os Pró-Reitores de Administração, conforme pode ser observado na seguinte citação:

“Nas universidades, apesar da auditoria interna estar vinculada ao conselho universitário, órgão máximo da universidade, o diretor/coordenador da unidade de auditoria interna recebe o Cargo de Direção – CD e muitos auditores internos recebem a Função Gratificada - FG diretamente do Reitor, o que já é, no meu ponto de vista, motivo de diminuição da independência da auditoria interna nas universidades” (PRA 2 – região Norte).

Observou-se, com base na citação anterior, que apesar da auditoria interna ser vinculada ao Conselho Universitário – CONSUNI, órgão colegiado máximo da instituição, a Alta administração é quem possui as prerrogativas que definem as condições administrativas de funcionamento da unidade de auditoria interna, como por exemplo, a indicação do servidor que receberá o Cargo de Direção - CD para exercer a função de diretor/coordenador da unidade, bem como a deliberação de concessão de função gratificada para os auditores internos e, dessa maneira, segundo o Pró-Reitor de Administração da região Norte, existe nas universidades públicas federais uma ilusória independência, tendo em vista os estreitos relacionamentos administrativos das unidades de auditoria interna com a Alta administração das universidades.

Nesse cenário, verifica-se que é muito provável que exista nas auditorias internas das universidades públicas federais uma autonomia técnica, ao invés de independência, dada a inexistência de orçamento e estrutura funcional própria.

Uma autonomia técnica assegura que a auditoria interna realize suas atividades sem interferências na determinação do escopo, na execução dos procedimentos e no julgamento profissional, todavia, não garante uma comunicação, ampla e completa, dos resultados, posto que, essa garantia está intimamente associada à independência, administrativa e funcional, da unidade de auditoria interna.

O sexto e último tema abordado no grupo focal refere-se às possíveis limitações que a auditoria interna encontra para o pleno desenvolvimento de suas atividades na universidade. Como resultado da pesquisa quantitativa verificou-se que a quantidade de auditores internos apresentou saliente percentual de discordância dentre as afirmativas propostas, ou seja, mais de 30% dos respondentes discordam que a quantidade de auditores efetivos é suficiente.

O resultado mencionado gerou divergências, principalmente, entre os Pró-Reitores de Administração que atuam em universidades de pequeno e grande porte. Para os Pró-Reitores de universidades de pequeno porte houve consenso de que a quantidade de auditores efetivos, entre 2 a 4 auditores, de um modo geral, é suficiente para o pleno desenvolvimento das atividades de auditoria interna. No entanto, essa quantidade de auditores é considerada insuficiente para as universidades de grande porte, tendo em vista ter um maior volume de recursos financeiros para avaliar, maior quantidade de campus, servidores, entre outros aspectos, conforme pode ser observado nas seguintes citações:

“Em todos os setores da universidade há carência de servidores, e na auditoria interna não é diferente. As atividades da universidade são complexas, envolve um orçamento expressivo, muito dinheiro, e com apenas quatro auditores internos não é possível dar conta de tudo, não há braço suficiente” (PRA 4 – universidade de grande porte – região Sudeste).

“A limitação das auditorias internas nas universidades não é quantitativa, é qualitativa, pois a legislação vigente somente autoriza que bacharéis em Ciências Econômicas, Ciências Contábeis e Direito possam prestar o concurso público para ingresso na carreira de auditor interno. Há situações na universidade em que um administrador iria ajudar muito, pois tem uma visão mais apurada de gestão” (PRA 2 – universidade de pequeno porte – região Sudeste).

Desse modo, constatou-se que nas universidades públicas federais de grande porte a quantidade de auditores internos efetivos é insuficiente para o pleno desenvolvimento das atividades de auditoria interna, o que está em desacordo com a determinação do Art. 14 do Decreto nº 4.440, de 25 de outubro de 2002, no qual determina que as universidades públicas federais 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.

Além da quantidade de auditores internos, foi levantada no grupo focal a necessidade de capacitação, tanto para o diretor/coordenador da unidade de auditoria interna quanto para os auditores internos, nos assuntos relacionados ao desempenho da atividade finalística da universidade. Isso pode ser ilustrado pelas citações, a seguir:

“Os auditores necessitam ter um curso de formação em processos educacionais assim que ingressam na universidade e, posteriormente, passar por cursos de aprimoramento. Muitas vezes eles querem ajudar, mas não tem o conhecimento necessário” (PRA 2 – região Norte).

“Na minha percepção, a auditoria interna deveria estar voltada para avaliar questões relacionadas às atividades finalísticas da universidade, como por exemplo, avaliar os indicadores de evasão, empregabilidade dos nossos alunos no mercado de trabalho, qualidade dos cursos oferecidos, etc” (PRA 2 – região Sul).

“A área acadêmica é a principal da universidade, e os auditores internos não estão preparados para atuar nessa área. A auditoria tem atuado com muita parceria, contudo, tem se preocupado mais com a questão da conformidade dos processos em relação à legislação, deixando, para um segundo plano, a avaliação do desempenho da universidade. Nessa área, falta treinamento e capacitação aos auditores internos” (PRA 1 – região Nordeste).

“A auditoria interna tem auditado mais aspectos legais em áreas de maior risco, por exemplo, a área de suprimentos, pois há uma grande preocupação com essa área na universidade, dada a complexidade envolvendo todo o processo de licitação” (PRA 3 - região Sudeste).

As reflexões dos Pró-Reitores de Administração estão em consonância com o resultado encontrado na pesquisa quantitativa, no qual, aproximadamente, 88% dos respondentes concordam que a auditoria interna da universidade tem auditado mais aspectos legais (conformidade) do que aspectos relacionados ao desempenho. Esse resultado sugere que as auditorias internas das universidades públicas federais estão, prioritariamente, voltadas a comprovar a legalidade dos atos e fatos administrativos.

Verifica-se que é inegável reconhecer a importância do exame da legalidade em relação ao ordenamento jurídico vigente, tendo em vista que na gestão pública só é permitido fazer o que a lei autoriza, no entanto, é de fundamental importância à avaliação, pelas auditorias internas, dos aspectos relacionados ao desempenho da área finalística da universidade, que envolve as atividades de ensino, pesquisa e

extensão, posto que, de acordo com o *Institute of Internal Auditors Research Foundation* – IIARF (2009), os auditores internos precisam ter uma compreensão profunda da organização, sua cultura organizacional, seus sistemas, processos, e que estejam em conexão com as normas internacionais para a prática profissional de auditoria interna.

Outra limitação levantada pelo Pró-Reitor de Administração da região Nordeste foi à ausência de procedimentos de auditoria, conforme pode ser observado na citação, a seguir:

“A auditoria interna na universidade tem uma estrutura precária, não tem processos e procedimentos de auditoria, o que a impede de uma atuação mais efetiva, mais ampla” (PRA 3 – região Nordeste).

Alguns Pró-Reitores de Administração reconhecem a existência dessa limitação nas unidades de auditoria interna e, dessa forma, evidenciou-se uma preocupação dos Pró-Reitores de Administração em estruturar melhor as auditorias internas, em termos de processos e procedimentos técnicos, com a finalidade de agregar valor aos resultados das universidades.

Concluído o sexto tema, a moderadora informou ao grupo que o tempo previsto de duração do *Focus Group* tinha se esgotado e agradeceu a participação de cada um dos Pró-Reitores de Administração por terem aceitado o desafio de participar da reunião. Após seus comentários, o pesquisador agradeceu a liderança da moderadora na condução da reunião e também aos participantes pelas valiosas contribuições na interpretação dos dados e aprofundamento da pesquisa.

7.3 Síntese dos resultados encontrados na pesquisa qualitativa à luz do referencial teórico.

Neste tópico, apresenta-se uma síntese dos resultados da pesquisa qualitativa – *Focus Group*, associados ao referencial teórico, conforme demonstrado no Quadro 10, a seguir.

Quadro 10 - Síntese das evidências empíricas da pesquisa qualitativa à luz do referencial teórico.

Temas	Referencial teórico	Evidências empíricas	Palavras-chave
Comitê de Auditoria	IBGC (2009)	“...Quando respondi o questionário, tinha entendido que tratava-se da unidade de auditoria interna, sua existência na universidade...” (PRA 1 - região Nordeste).	Ambiente de controles e riscos.
Conselho Universitário - CONSUNI	Lei nº 5.540/1968, IBGC (2015), Hora et al. (2014).	<p>“O conselho universitário é muito político, emotivo, bem diferente de um Conselho de Administração de uma empresa privada, que é extremamente técnico” (PRA 4 – região Sudeste).</p> <p>“O conselho universitário é uma casa legislativa, composta por professores, alunos, servidores e dirigentes. Possui natureza aberta, apesar de ter pouquíssimos conselheiros externos em sua composição” (PRA 1 – região Sudeste).</p> <p>“A própria legislação diz que 70% dos membros do conselho universitário deverá ser formada por docentes, 15% de servidores técnicos administrativos e 15% de estudantes. A quantidade de representantes da sociedade consta do estatuto/regimento da universidade e são entre 2 e 3, no máximo” (PRA 1 – região Sul).</p>	Órgão central da governança
Promoção da transparência pública	Decreto nº 3.591/2000, LC 101/2000, Linczuk (2012).	“As universidades são obrigadas, pela lei de responsabilidade fiscal, a disponibilizar o relatório anual de gestão. Nesse relatório há um espaço onde constam informações relacionadas às atividades das auditorias internas. Acredito que este seja o motivo para o menor percentual de universidades que disponibilizam um link específico para a divulgação dos pareceres da auditoria interna” (PRA 2 – região Sudeste).	Relatórios e pareceres da auditoria interna
Gestão de Riscos	INC 01/2016, COSO (2004).	“O conceito de gestão de riscos é muito amplo, e as universidades, de um modo geral, possuem um mapeamento dos riscos, já que existem controles internos em praticamente todas as áreas para minimizar os riscos. Porém, o conceito, a forma e os procedimentos de gestão de riscos determinados pela recente Instrução Normativa Conjunta nº 01 do Ministério de Planejamento e da CGU exigem uma estrutura apropriada, um aprofundamento dos processos existentes, e, para que isso aconteça, as universidades públicas precisam avançar muito” (PRA 1 – região Nordeste).	Gestão estruturada de riscos

Atuação da auditoria interna	Bergamani Junior (2005), Castro (2015).	<p>“Na minha percepção, a auditoria interna tem uma lógica estratégica na universidade, mas na prática, no dia-a-dia, a realidade é outra, os auditores têm uma atitude de polícia. Você tem, portanto, uma lógica e uma atitude que não estão em sintonia” (PRA 3 - região Nordeste).</p> <p>“Nos últimos anos a auditoria interna tem tido uma atuação estratégica na universidade. Ela tem feito a matriz de risco em conjunto com os gestores, com isso, o plano de auditoria sai de uma matriz de risco, deixando de lado aquela atuação tradicional, por exemplo, de ir todos os anos fazer a avaliação do almoxarifado, sem qualquer análise de risco. Os resultados são muito bons, com uma atuação efetiva nas áreas prioritárias, áreas de maior risco, contribuindo muito com a governança da universidade” (PRA 3 – região Sudeste).</p> <p>“Existem percepções diferentes da auditoria interna. Para os servidores a auditoria é intrusa, incomoda e não é bem-vinda. Em relação aos dirigentes da universidade, há o entendimento que a auditoria vem para ajudar, vem para alertar, mas posso afirmar que a cultura de uma auditoria estratégica não foi assimilada na minha universidade” (PRA 1 - região Sudeste).</p> <p>A auditoria interna tem uma atuação tradicional, rigorosa na universidade, muito voltada para a avaliação dos atos dos ordenadores de despesas. Uma ação estratégica é rara e somente acontece por demanda interna da gestão” (PRA 2 – região Sul).</p> <p>“Essa questão que envolve as auditorias é complicada. Os auditores não atuam na universidade de forma preventiva. O que eu sinto é que os auditores querem ser policiais, eles querem mesmo é chegar e prender. Estamos trabalhando na universidade para mudar esse perfil” (PRA 1 – região Norte).</p>	<p>Papel estratégico</p> <p>Atuação estratégica</p> <p>Atuação tradicional/fiscalizadora</p>
Vinculação da auditoria interna	IN nº 01/2001, Sá (2002).	<p>“Com certeza, a vinculação ao conselho universitário é outra história, outra coisa, é uma casa que está sempre em vigilância em relação à gestão. A auditoria interna quando está vinculada ao conselho universitário é mais isenta, mais efetiva” (PRA 3 – região Sudeste).</p> <p>“Nas universidades, apesar da auditoria interna estar vinculada ao conselho universitário, órgão máximo da universidade, o diretor/coordenador da unidade de auditoria interna recebe o Cargo de Direção – CD e muitos auditores internos recebem a Função Gratificada - FG diretamente do Reitor, o que já é, no meu ponto de vista, motivo de diminuição da independência da auditoria interna nas universidades” (PRA 2 Nort)</p>	Autonomia técnica.

Limitações das auditorias internas	IIARF (2009), Peter e Machado (2014).	<p>“Em todos os setores da universidade há carência de servidores, e na auditoria interna não é diferente. As atividades da universidade são complexas, envolve um orçamento expressivo, muito dinheiro, e com apenas quatro auditores internos não é possível dar conta de tudo, não há braço suficiente” (PRA 4 – universidade de grande porte – região Sudeste).</p> <p>“A limitação das auditorias internas nas universidades não é quantitativa, é qualitativa, pois a legislação vigente somente autoriza que bacharéis em Ciências Econômicas, Ciências Contábeis e Direito possam prestar o concurso público para ingresso na carreira de auditor interno. Há situações na universidade em que um administrador iria ajudar muito, pois tem uma visão mais apurada de gestão” (PRA 2 – universidade de pequeno porte – região Sudeste).</p> <p>“A área acadêmica é a principal da universidade, e os auditores internos não estão preparados para atuar nessa área. A auditoria tem atuado com muita parceria, contudo, tem se preocupado mais com a questão da conformidade dos processos em relação à legislação, deixando, para um segundo plano, a avaliação do desempenho da universidade. Nessa área, falta treinamento e capacitação aos auditores internos” (PRA 1 – região Nordeste).</p> <p>“A auditoria interna tem auditado mais aspectos legais em áreas de maior risco, por exemplo, a área de suprimentos, pois há uma grande preocupação com essa área na universidade, dada a complexidade envolvendo todo o processo de licitação” (PRA 3 - região Sudeste).</p>	<p>Quantidade e qualificação dos auditores internos.</p> <p>Área finalística</p>
------------------------------------	---------------------------------------	--	--

Fonte: dados da pesquisa.

Com o objetivo de ilustrar uma síntese dos principais resultados da pesquisa quantitativa (análise descritiva, agrupamento e associações de interesse) e qualitativa (*focus group*), associados ao referencial teórico, elaborou-se o Quadro 11, a seguir, ressaltando-se os temas abordados no grupo focal: comitê de auditoria e conselho universitário – CONSUNI, gestão de riscos e comitê de governança, riscos e controles, promoção da transparência pública, vinculação da auditoria interna (independência), atuação das auditorias internas (estratégia/tradicional), bem como as limitações que as auditorias internas encontram na realização dos seus trabalhos.

7.4 Síntese dos principais resultados da pesquisa, quantitativa e qualitativa, à luz do referencial teórico.

Neste tópico, apresenta-se uma síntese dos principais resultados da pesquisa, quantitativa e qualitativa, associados ao referencial teórico, conforme demonstrado no Quadro 11, a seguir:

Quadro 11 - Síntese dos principais resultados da pesquisa, quantitativa e qualitativa, à luz do referencial teórico

Temas	Referencial teórico	Principais resultados
<p>Comitê de Auditoria e Conselho Universitário - CONSUNI</p>	<p>Lei nº 5.540/1968, IBGC (2015), Hora et al. (2014).</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Inexistência de Comitê de Auditoria nas universidades públicas federais brasileiras. De acordo com o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa – IBGC (2015), a finalidade do Comitê de Auditoria é assessorar o Conselho Superior sobre diversos assuntos relacionados ao processo de gestão de riscos e controles internos da organização. - Os conselhos universitários possuem, em média, 50 membros e, por determinação legal, 70% dos assentos são ocupados por docentes (membros internos). Identificou-se também que, 72,7% dos conselhos universitários possuem membros externos e independentes, sendo que, em média, são 2 membros independentes e 1 membro externo em sua composição. A maioria dos membros independentes e externos é indicada pelos próprios membros internos que, posteriormente, são colocados em votação nas reuniões do CONSUNI. - Identificou-se que o Conselho Universitário – CONSUNI (órgão central da governança nas universidades públicas federais) é muito político, bem diferente de um Conselho de Administração de uma empresa privada, que é extremamente técnico.
<p>Comitê de Governança, Riscos e Controles e Gestão de Riscos</p>	<p>INC 01/2016, COSO (2004).</p>	<ul style="list-style-type: none"> - De acordo com os resultados da pesquisa, aproximadamente, 64% das universidades públicas federais não possuem o Comitê de Governança, Riscos e Controles, conforme determinação da Instrução Normativa Conjunta nº 01, de 10 de maio de 2016, proveniente do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão – MP e da Controladoria Geral da União – CGU. O Comitê de Governança, Riscos e Controles tem com uma de suas competências, aprovar a política, diretrizes, metodologias e mecanismos para comunicação e institucionalização da gestão de riscos e dos controles internos da organização. Aliado a esse resultado, identificou-se que 66,7% da Alta administração não realiza a gestão de riscos na instituição e, 30,3% das universidades pesquisadas realizam a gestão de riscos há menos de 3 anos, o que evidencia o estágio embrionário do processo de gestão de riscos nessas universidades. - O expressivo percentual de universidades que não realizam a gestão de riscos pode ser explicado pelo fato de que o Art.

		<p>17 da Instrução Normativa Conjunta nº 01, de 10 de maio de 2016, conceder um prazo de até doze meses, a contar da data de sua publicação, para que a política de gestão de riscos seja instituída pelos órgãos e entidades do Poder Executivo Federal.</p> <p>- Apesar da Instrução Normativa Conjunta nº 01, de 10 de maio de 2016, conceder o prazo até 10 de maio de 2017 para que os órgãos e entidades do Poder Executivo Federal instituem suas políticas de gestão de riscos, o resultado da pesquisa dimensiona o longo caminho que as universidades públicas federais brasileiras precisam percorrer para atender as suas diretrizes, que estão em consonância com a estrutura de gerenciamento de riscos corporativos emanadas do Comitê das Organizações Patrocinadoras – COSO (<i>Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission</i>).</p>
Promoção da transparência pública	Decreto nº 3.591/ 2000, Lélis e Mário (2009).	<p>- De acordo com os resultados da pesquisa quantitativa, aproximadamente, 94% das universidades públicas federais possuem em sua página oficial (site) link para acesso aos relatórios anuais de gestão e, 57,6% das universidades possuem em sua página oficial link para acesso aos relatórios e pareceres da unidade de auditoria interna.</p> <p>- Diante desses resultados, identificou-se que um pouco mais da metade das universidades públicas federais possuem <i>site</i> com um <i>link</i> específico para acesso aos relatórios e pareceres das unidades de auditoria interna. Esse percentual revelou-se precário, visto que a auditoria interna é um dos pilares da boa governança no setor público e, de acordo com Lélis e Mário (2009), os relatórios e pareceres da auditoria interna reduzem as assimetrias de informação existentes entre os agentes (gestores) e o principal (sociedade).</p>
Vinculação da Auditoria Interna (independência)	IN nº 01/2001.	<p>- Conforme determinação da Instrução Normativa nº 01, de 06 de abril de 2001, da Secretaria Federal de Controle Interno, a unidade de auditoria interna deverá estar subordinada ao conselho de administração ou a órgão de atribuições equivalentes, de modo a proporcionar a unidade de auditoria interna um posicionamento suficientemente elevado de modo a permitir-lhe desincumbir-se de suas responsabilidades com abrangência e maior independência. Nesse contexto, e de acordo com a pesquisa, somente 33,3% das unidades de auditoria interna estão vinculadas ao Conselho Universitário – CONSUNI. Aproximadamente, metade (48,5%) das unidades de auditoria interna está vinculada ao Reitor da universidade, 15,2% ao Conselho Curador e 3% ao Pró-Reitor de Administração. Esse resultado, dada a vulnerável independência das unidades de auditoria interna, representa uma fragilidade no sistema de governança nas universidades públicas federais brasileiras.</p> <p>- De acordo com os resultados da pesquisa qualitativa (<i>focus group</i>), mesmo diante da vinculação das unidades de auditoria interna ao Conselho Universitário – CONSUNI, a independência é relativa, tendo em vista que o diretor/coordenador da unidade de auditoria interna recebe o Cargo de Direção – CD e muitos auditores internos recebem a Função Gratificada – FG da Reitoria da universidade. Dessa maneira, a Alta administração é quem possui as prerrogativas</p>

		<p>que definem as condições administrativas de funcionamento da unidade de auditoria interna e, dessa forma, é muito provável a existência de apenas uma autonomia técnica (realização das atividades de auditoria sem interferências na determinação do escopo, na execução dos procedimentos e julgamento profissional) das unidades de auditoria interna, ao invés de independência.</p>
<p>Atuação da auditoria interna (estratégica/tradicional)</p>	<p>Bergamani Junior (2005), Castro (2015).</p>	<p>- De acordo com 54,5% dos respondentes, a Avaliação é a função da auditoria interna que mais agrega valor para a governança da universidade e, 45,5% consideram que é a função Consultoria. Para 48,5% dos respondentes, nos trabalhos de Avaliação desenvolvidos pelas unidades de auditoria interna, a avaliação da gestão de riscos é a atividade com o maior potencial de agregar valor para a governança da universidade. Para 39,4% dos respondentes, é a avaliação dos controles internos da gestão e 12,1% consideram que é a avaliação dos processos de governança. Por outro lado, 81,8% dos respondentes informaram que a Avaliação dos controles internos da gestão é a atividade desenvolvida com maior frequência pela auditoria interna. Nesse contexto, os resultados apontam que há um potencial ainda pouco explorado de atuação das auditorias internas para além das funções tradicionais de controle interno.</p> <p>- Em complemento, e de acordo com os resultados da pesquisa, 48,5% dos respondentes afirmaram que, quando as ações de controle da auditoria interna, integrantes do Plano Anual de Auditoria Interna – PAINT, são desenvolvidas com base em uma matriz de risco elaborada pelos auditores internos, a atuação da auditoria interna passa a ser estratégica, de efetivo apoio à governança da universidade (média de 4,81 e desvio padrão de 0,4).</p> <p>- Verificou-se também que, quando as ações de controle da auditoria interna, integrantes do Plano Anual de Auditoria Interna – PAINT, são desenvolvidas com base em uma matriz de risco elaborada pelos auditores internos, a Alta administração concorda, de forma contundente, que a auditoria interna tem uma atuação estratégica na organização, de tal forma que o Conselho Universitário – CONSUNI, órgão central da governança nas universidades públicas federais, utiliza-se dos seus relatórios e pareceres para a tomada de decisões estratégicas na universidade ($p < 0,001$).</p> <p>- Com base na pesquisa qualitativa (<i>focus group</i>) observou-se que a Alta administração é mais propensa a reconhecer o valor da auditoria interna quando ela é realizada com base no risco, pois segundo Castro (2015, p. 487) “A auditoria baseada em riscos é mais ampla e mais rica em conteúdo informativo”. A Auditoria Baseada em Riscos - ABR surge de maneira estratégica para as organizações e representa um avanço da auditoria tradicional, fiscalizadora e coercitiva, que ainda está presente em algumas universidades públicas federais.</p> <p>- Dentre os benefícios identificados pela Alta administração, quando as ações de controle da auditoria interna são desenvolvidas com base em uma matriz de risco elaborada pelos auditores internos estão: Relatórios de auditoria com recomendações sobre como reduzir os riscos antes que eles</p>

		se materializem, relatórios de auditoria com foco nas áreas prioritárias e uma maior interação da auditoria interna com a Alta administração.
Limitações das auditorias internas	IIARF (2009)	<p>- Com base nos resultados da pesquisa quantitativa e qualitativa, verificou-se que a maioria das universidades públicas federais possui entre 2 a 4 auditores internos e, esse quantitativo não está diretamente relacionado ao montante orçamentário das universidades, no qual representa uma limitação na atuação das unidades de auditoria interna, principalmente, nas universidades de grande porte, tendo em vista a dinâmica e a complexidade das operações, existência de diversos campi, grande quantidade de servidores, entre outros aspectos, quando comparado às universidades de pequeno porte.</p> <p>- Além da quantidade insuficiente de auditores internos, a pesquisa quantitativa indicou que a auditoria interna tem auditado mais aspectos legais, do que aspectos relacionados ao desempenho (eficácia, eficiência e economicidade) e, diante desse resultado, a pesquisa qualitativa sinalizou a necessidade de capacitação, tanto para o diretor/coordenador da unidade de auditoria interna quanto para os próprios auditores internos, nos assuntos relacionados à avaliação de desempenho da área finalística da universidade, que envolve as atividades de ensino, pesquisa e extensão.</p>

Fonte: dados da pesquisa.

8 Discussão dos resultados à luz dos objetivos específicos da pesquisa.

Além do objetivo geral, foram fixados quatro objetivos específicos que sustentaram o objetivo geral da tese e suas reflexões serão apresentadas a seguir:

Objetivo Específico 1 - Identificar qual é a função (consultoria / avaliação), atividades desenvolvidas e as áreas de atuação na gestão pública (gestão de riscos, orçamentária, financeira, contábil, recursos humanos, patrimonial, suprimento, acadêmica, entre outras) da auditoria interna que mais adicionam valor para a governança na opinião da Alta administração das universidades públicas federais brasileiras.

Identificou-se, de acordo com os respondentes da pesquisa quantitativa, que a função da auditoria interna que mais adiciona valor para a governança é a Avaliação e, dentre as atividades desenvolvidas nessa função, a Alta administração considera que a avaliação da gestão de riscos é a atividade da auditoria interna com o maior potencial de agregar valor para a governança da universidade, conforme mencionado no Quadro 11.

No entanto, a avaliação dos controles internos da gestão é a atividade desenvolvida com maior frequência pela auditoria interna, tendo em vista que apenas 33,3% das universidades pesquisadas realizam a gestão de riscos. Além disso, e de acordo com a opinião da Alta administração, as sugestões para a melhoria dos controles internos da gestão quanto à eficácia, eficiência e economicidade é a atividade de consultoria, prestada pela auditoria interna, que mais agrega valor para a governança da universidade.

O resultado obtido está em consonância com as diretrizes do Art. 2º, inciso III, da Instrução Normativa Conjunta nº 1, de 10 de maio de 2016, do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão - MP e da Controladoria Geral da União – CGU, no qual compete às auditorias internas oferecer avaliações e assessoramento às organizações públicas, destinadas ao aprimoramento dos controles internos, de forma que controles mais eficientes e eficazes mitiguem os principais riscos de que os órgãos e entidades não alcancem os seus objetivos.

Em complemento, verificou-se que o resultado também está alinhado com o pensamento de Batista (2011), no qual menciona que a auditoria interna é uma atividade que visa fortalecer o controle interno da instituição, fornecendo meios à gestão para averiguar o andamento do sistema contábil, a coerência legal dos

procedimentos, a gestão administrativa, o controle patrimonial, os procedimentos adotados e o cumprimento ou não das políticas definidas pela Alta administração.

Em relação às áreas da universidade em que a auditoria interna agrega mais valor à governança, a Alta administração apontou a área de suprimentos como a área principal, tendo em vista ser, de acordo com Chaves (2011), a área mais complexa e a que mais sofre com a corrupção na administração pública, pois grande parte dos pagamentos efetuados permeia a aquisição de bens e serviços e, além disso, envolve um rigoroso processo de licitação que exige, dos profissionais que atuam nessa área, pleno conhecimento dos princípios constitucionais e da legislação aplicável.

Outras áreas também foram mencionadas pelos respondentes, nesta ordem de preferência: gestão de riscos, contábil, recursos humanos, financeira, patrimonial, orçamentária e convênios com as fundações de apoio – FAP. Ressalta-se que a área acadêmica, no qual compreende as atividades de ensino, pesquisa e extensão, não foi citada como área principal pelos respondentes da pesquisa, posto que, de acordo com os Pró-Reitores de Administração, participantes do grupo focal, os auditores internos não possuem a qualificação necessária para uma atuação eficaz e eficiente na área finalística da universidade.

Objetivo Específico 2 - Verificar e analisar quais são os benefícios identificados pela Alta administração quando as ações de controle da auditoria interna, integrantes do Plano Anual de Auditoria Interna- PAINTE, são desenvolvidas com base em uma matriz de risco elaborada pelos auditores internos.

De acordo com os resultados da pesquisa, verificou-se que quando as ações de controle da auditoria interna, integrantes do Plano Anual de Auditoria Interna – PAINTE, são desenvolvidas com base em uma matriz de risco elaborada pelos auditores internos, a Alta administração concorda, de forma contundente, que a auditoria interna tem uma atuação estratégica na organização, de tal forma, que o Conselho Universitário - CONSUNI, órgão central da governança, utiliza-se dos seus relatórios e pareceres para a tomada de decisões estratégicas na universidade, conforme mencionado no Quadro 11.

Além disso, identificou-se que quando a auditoria interna desenvolve suas ações com base em uma matriz de risco, a Alta administração concorda que a auditoria interna é mais proativa, flexível e eficaz na avaliação dos controles internos da gestão, tendo em vista que os processos e procedimentos de auditoria são bem

definidos, documentados e padronizados na organização e o diretor da unidade de auditoria interna, juntamente com a sua equipe de auditores internos, possuem os conhecimentos e as habilidades necessárias para conduzir com excelência os trabalhos de auditoria interna.

Com a adoção da metodologia de Auditoria Baseada em Riscos - ABR, os benefícios identificados pela Alta administração são: relatórios de auditoria com recomendações sobre como reduzir os riscos antes que eles se materializem, relatórios de auditoria interna com foco nas áreas prioritárias da universidade, e a existência de uma maior interação com a Alta administração.

A elaboração de relatórios com recomendações sobre como reduzir os riscos antes que eles se materializem decorre da capacidade da auditoria interna em sugerir, quando os riscos são superiores aos controles internos existentes, ações de melhorias para aumentar a eficiência desses controles. Por outro lado, quando a auditoria interna identifica que o esforço da universidade aplicado nos controles internos é superior aos riscos envolvidos, ela propõe a redução desses controles internos visando mitigar os desperdícios de recursos públicos.

Em relação à emissão de relatórios com foco nas áreas prioritárias, verifica-se que quando a auditoria interna elabora a matriz de risco com base nos critérios de materialidade (representatividade do valor ou do volume dos recursos envolvidos), relevância e criticidade, estabelecendo o grau de impacto e a probabilidade de ocorrência dos riscos identificados, ela relaciona os riscos mais significativos, priorizando as áreas e os processos a serem auditados. Dessa forma, os relatórios de auditoria são mais completos e ricos em conteúdo, pois abrangem todos os aspectos que agregam valor nas tomadas de decisões da Alta administração.

A Auditoria Baseada em Riscos representa uma significativa mudança na forma de atuação das auditorias internas e, de acordo com Castro (2015, p. 485), “A grande contribuição que a Auditoria Baseada em Riscos traz são as opiniões sobre projeções futuras e, ao centrar sua atenção sobre os riscos, ela consegue cobrir toda a amplitude dos aspectos que interessam à gestão”. Desse modo, os respondentes concordam que a adoção da metodologia ABR promove uma maior interação da auditoria interna com a Alta administração.

No entanto, identificou-se que o benefício da redução dos custos dos trabalhos realizados pela auditoria interna não é percebido pela maioria da Alta administração das universidades públicas federais, cujas auditorias internas adotam

a metodologia ABR, uma vez que a ausência de um orçamento próprio para as unidades de auditoria interna impossibilita a Alta administração de mensurar os ganhos de produtividade e a redução dos custos dos trabalhos de auditoria baseada em riscos.

De qualquer forma, ressalta-se que os custos dos trabalhos realizados pela auditoria interna são reduzidos, visto que, de acordo com Bergamani Junior (2005), as amplas avaliações de controles padronizados, com a aplicação e validação de testes em todos os controles, padrão da auditoria tradicional, refletem o alto custo dos trabalhos de auditoria interna e, diferentemente, a auditoria com base em riscos utiliza-se de testes focados nos riscos de negócio reconhecidos no levantamento de informações, e esses testes são centralizados nos controles que mitigam os riscos relevantes proporcionando, dessa maneira, uma racionalização das ações de controle.

Objetivo Específico 3 - Identificar se as auditorias internas restringem a liberdade de atuação da Alta administração e/ou atuam de maneira coercitiva nas universidades públicas federais brasileiras.

Na pesquisa quantitativa observou-se, através de uma análise de agrupamento com a formação de dois grupos envolvendo a seção B – governança da universidade, que no grupo onde constam as universidades que não possuem o Comitê de Governança, Riscos e Controles, bem como, os riscos não são gerenciados pela Alta administração, a existência de auditorias internas que restringem a liberdade de atuação da Alta administração.

Com base em uma análise regional, observou-se que do total de respondentes da região Sul, mais de 70% concordam que a auditoria interna restringe a liberdade de atuação da Alta administração, sendo que 14,3% concordam muito e 57,1% concordam um pouco com esse posicionamento. Na região Norte o percentual de respondentes que concordam um pouco é de 40%, e na região Nordeste, o percentual é de, aproximadamente, 33%. Por outro lado, dentre as universidades da região Sudeste, 60% discordam muito com essa afirmação. Na região Centro-Oeste, o único respondente discorda muito.

Ao cruzar essas informações com o cargo dos respondentes, identificou-se que os Pró-Reitores de Administração e de Planejamento concordam mais, em comparação aos Reitores, que a auditoria interna da universidade restringe a liberdade de atuação da Alta administração.

De forma similar, através de uma análise de agrupamento com a formação de três grupos envolvendo a seção B – governança da universidade, constatou-se também a existência de auditorias internas que atuam de maneira coercitiva na universidade.

Através de uma análise regional, verificou-se que dentre as universidades da região Nordeste, mais de 66% dos respondentes concordam que a auditoria interna atua de maneira coercitiva na universidade, sendo que 22,2% concordam muito e 44,4% concordam um pouco. Dentre os respondentes da região Norte, 40% concordam um pouco. Por outro lado, 70% das universidades da região Sudeste discordam muito em relação à atuação coercitiva da auditoria interna na universidade e, na região Centro-Oeste, o único respondente discorda muito.

Ao cruzar essas informações com o cargo dos respondentes, identificou-se que os Pró-Reitores de Administração concordam mais, em comparação aos Reitores e aos Pró-Reitores de Planejamento, que a auditoria interna atua de maneira coercitiva na universidade.

Com o objetivo de interpretar melhor esses resultados, o tema foi apresentado no grupo focal de Pró-Reitores de Administração, no qual gerou uma nítida fragmentação de opiniões. Na visão de alguns Pró-Reitores de Administração, as auditorias internas tem um papel estratégico na universidade, todavia, ainda atuam de forma fiscalizadora e coercitiva na universidade. Por outro lado, outros Pró-Reitores de Administração se manifestaram de forma diferente, sinalizando que as auditorias internas possuem uma atuação estratégica na universidade, de efetivo apoio à governança da universidade, sendo parceira dos gestores públicos na criação de valor organizacional, tendo em vista que, suas ações de controle estão baseadas em avaliações de riscos, conforme mencionado no Quadro 11.

O resultado encontrado evidencia as mudanças que vêm ocorrendo no âmbito das auditorias internas, posto que, de acordo com Flozino e Silvério (2014), um novo papel do auditor interno vem sendo difundido, deixando a característica de autoritarismo e fiscalizador para uma atuação de total apoio, orientação e suporte à Alta administração da organização.

Objetivo Específico 4- Verificar e analisar, do ponto de vista da Alta administração das universidades públicas federais brasileiras, quais são as principais limitações que as auditorias internas encontram na realização dos seus trabalhos.

Através da pesquisa quantitativa e qualitativa, verificou-se que a maioria das universidades públicas federais possui entre 2 a 4 auditores internos e, esse quantitativo, como não está relacionado diretamente ao montante orçamentário das universidades, representa uma limitação na atuação das auditorias internas, principalmente, nas universidades de grande porte, tendo em vista a dinâmica e a complexidade das operações, existência de diversos campi, grande quantidade de servidores, entre outros aspectos, quando comparado às universidades de pequeno porte.

Além da quantidade insuficiente de auditores internos, a pesquisa quantitativa indicou que a auditoria interna tem auditado mais aspectos legais, do que aspectos relacionados ao desempenho (eficácia, eficiência e economicidade) e, diante desse resultado, a pesquisa qualitativa sinalizou a necessidade de capacitação, tanto para o diretor/coordenador da unidade de auditoria interna quanto para os próprios auditores internos, nos assuntos relacionados à avaliação de desempenho da área finalística da universidade, que envolve as atividades de ensino, pesquisa e extensão.

Outra limitação identificada, através do *focus group* realizado com os Pró-Reitores de Administração, está relacionada à independência na universidade, posto que, mesmo com a vinculação da auditoria interna ao Conselho Universitário – CONSUNI, órgão colegiado máximo da instituição, a Alta administração é quem possui as prerrogativas que definem as condições administrativas de funcionamento da unidade de auditoria interna, como por exemplo, a indicação do servidor que receberá o Cargo de Direção - CD para exercer a função de diretor/coordenador da unidade, bem como a deliberação de concessão de função gratificada para os auditores internos e, dessa forma, é possível que haja somente uma autonomia técnica das auditorias internas, tendo em vista os estreitos relacionamentos administrativos das unidades de auditoria interna com a Alta administração das universidades públicas federais, conforme mencionado no Quadro 11.

Uma autonomia técnica assegura que a auditoria interna realize suas atividades sem interferências na determinação do escopo, na execução dos procedimentos e no julgamento profissional, todavia, não garante uma comunicação, ampla e completa, dos resultados, posto que, essa garantia está intimamente associada à independência, administrativa e funcional, da unidade de auditoria interna.

Em síntese, observa-se que o fortalecimento da governança nas universidades públicas federais depende da implantação, por parte da Alta administração, do Comitê de Governança, Riscos e Controles e da institucionalização da gestão de riscos, conforme determinação da Instrução Normativa Conjunta nº 01, de 10 de maio de 2016, proveniente do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão e da Controladoria Geral da União, bem como, da vinculação hierárquica, administrativa e funcional das unidades de auditoria interna ao conselho universitário – CONSUNI, órgão central da governança, de modo que um sistema de governança estruturado favorece a atuação estratégica da auditoria interna na criação de valor organizacional.

9 Considerações finais

O Brasil está vivenciando um momento de intenso debate sobre o combate à corrupção, e ao mesmo tempo, a atual conjuntura social e econômica brasileira demanda mudanças na atuação do Estado, especialmente à forma de administrá-lo.

Na atualidade, observa-se que a gestão pública ainda é marcada pelo excesso de formalismo, pela ineficiência na prestação de serviços públicos e pelo desprimor da sociedade como um todo.

Nesse contexto, a governança emerge com o propósito de direcionar, avaliar e monitorar a atuação da gestão pública, tendo como base os princípios da equidade, prestação de contas (*accountability*), transparência e valorização da ética, na busca de atender as necessidades e expectativas da sociedade.

Uma importante instância interna de apoio à governança nos órgãos e entidades da administração pública é a auditoria interna, que tem como finalidade assegurar o alinhamento da atuação dos agentes (gestores públicos) aos interesses do principal (sociedade), de forma a atender aos requisitos de boas práticas de governança pública.

Nesse âmbito, o objetivo geral da pesquisa foi verificar e analisar a atuação das auditorias internas na governança das universidades públicas federais brasileiras, de forma a ampliar a produção científica nesta área.

A pesquisa foi desenvolvida em duas fases. Na primeira fase foi realizada uma pesquisa quantitativa com uma amostra de 33 universidades, abrangendo as cinco regiões do país e, na segunda fase, uma pesquisa qualitativa, através da técnica de coleta de dados *Focus Group*, com a participação de doze Pró-Reitores de Administração, no qual contribuiu para a interpretação e o fornecimento de informações complementares em relação aos resultados obtidos na pesquisa quantitativa.

Em relação à governança nas universidades públicas federais, os resultados do estudo evidenciaram que as diretrizes para boas práticas de governança corporativa emanadas do Instituto Brasileiro de Governança Corporativa – IBGC (2015), não são plenamente adotadas pelas universidades públicas federais, tendo em vista que muitas das determinações são expressas por intermédio de leis e regulamentos. Nesse aspecto, pode ser citado, como por exemplo, a relação desproporcional entre o quantitativo de membros internos, externos e independentes

que compõem o Conselho Universitário – CONSUNI, posto que, conforme determinação da Lei nº 5.540, de 28 de novembro de 1968, que fixa as normas de funcionamento e organização das instituições públicas de ensino superior, o CONSUNI deverá ser constituído por representantes dos diversos segmentos da comunidade universitária e da sociedade, observando o mínimo de setenta por cento de membros do corpo docente no total de sua composição.

Em adendo, verificou-se que a maioria das universidades pesquisadas não possui o Comitê de Governança, Riscos e Controles, conforme diretrizes da Instrução Normativa Conjunta nº 01, do dia 10 de maio de 2016, proveniente do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão - MP e da Controladoria Geral da União – CGU que determina aos órgãos e entidades do poder executivo federal a adoção de diversas medidas com vistas à sistematização de práticas relacionadas à governança, gestão de riscos e controles internos.

Além da inexistência do Comitê de Governança, Riscos e Controles na maioria das universidades pesquisadas, identificou-se a ausência de gestão de riscos pela Alta administração e, nesse cenário, constata-se uma situação de alta vulnerabilidade na gestão dessas universidades, tendo em vista que a gestão estratégica da universidade está intimamente relacionada com o gerenciamento do portfólio de riscos da organização.

Cabe destacar que os Pró-Reitores de Administração, participantes do grupo focal, afirmaram que as universidades estão se organizando para a implantação de uma estrutura de gestão de riscos, tendo em vista que a Instrução Normativa Conjunta nº 01, de 10 de maio de 2016, concedeu um prazo de até doze meses, a contar da data de sua publicação, para a institucionalização da gestão de riscos em todos os órgãos e entidades do poder executivo federal.

No tocante ao posicionamento das unidades de auditoria interna na estrutura de governança, verificou-se que apenas 33,3% das auditorias internas estão vinculadas ao Conselho Universitário - CONSUNI, 48,5% estão vinculadas ao Reitor, 15,2% ao Conselho Curador e 3% ao Pró-Reitor de Administração. Esse resultado reforça a fragilidade existente na estrutura de governança das universidades públicas federais, visto que, de acordo com o parágrafo 8º da Seção I, Capítulo X, da Instrução Normativa nº 01, de 06 de abril de 2001, emitida pela Secretaria Federal de Controle Interno, a unidade de auditoria interna deverá estar subordinada ao Conselho Universitário – CONSUNI, e essa vinculação têm por objetivo proporcionar

à unidade de auditoria interna um posicionamento suficientemente elevado de modo a permitir-lhe desincumbir-se de suas responsabilidades com abrangência e maior independência, assegurando dessa maneira, sua atuação efetiva como instância interna de apoio a governança.

Quanto à atuação das auditorias internas nas universidades públicas federais, os resultados da pesquisa evidenciaram que, quando as ações de controle da auditoria interna, integrantes do Plano Anual de Auditoria Interna - PAINT, são desenvolvidas com base em uma matriz de risco elaborada pelos auditores internos, a Alta administração concorda, de forma contundente, que a auditoria interna tem uma atuação estratégica na organização, de tal forma, que o Conselho Universitário - CONSUNI, órgão central da governança, utiliza-se dos seus relatórios e pareceres para a tomada de decisões estratégicas na universidade.

As tendências de atuação da auditoria interna nas universidades públicas federais, as limitações dos resultados da pesquisa e as sugestões para pesquisas futuras, são apresentadas a seguir:

9.1 Tendências da auditoria interna nas universidades públicas federais

A tendência da auditoria interna nas universidades públicas federais é caminhar para uma atuação cada vez mais estratégica, dinâmica e efetiva, alinhada aos objetivos estratégicos da organização. Para que a auditoria interna possa desempenhar integralmente esse papel, as universidades públicas federais precisam implementar o Comitê de Governança, Riscos e Controles, conforme determinação da Instrução Normativa Conjunta nº 01, de 10 de maio de 2016 proveniente do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão - MP e da Controladoria Geral da União – CGU, institucionalizar a gestão de riscos, bem como proporcionar qualificação aos auditores internos para uma atuação efetiva na área finalística da universidade, que envolve as atividades de ensino, pesquisa e extensão.

9.2 Limitações dos resultados da pesquisa

Em relação às limitações dos resultados da pesquisa, evidencia-se que as considerações estão diretamente relacionadas às 33 universidades públicas federais que participaram do levantamento de campo, uma vez que o seu processo de

amostragem foi não probabilístico. Desta maneira, os resultados obtidos devem ser analisados com parcimônia, de tal forma a não considerá-los abrangentes para as 63 universidades públicas federais existentes.

9.3 Pesquisas futuras

Sugere-se que novas pesquisas sejam realizadas envolvendo não apenas a visão da Alta administração (Reitores, Vice-Reitores, Pró-Reitores de Administração e Pró-Reitores de Planejamento), mas também a opinião dos próprios auditores das unidades de auditoria interna, dos auditores de finanças e controle do Ministério da Transparência, Fiscalização e Controle – MTFC, dos auditores de controle externo do Tribunal de Contas da União – TCU e dos membros internos e externos dos Conselhos Universitários das universidades públicas federais ampliaria o campo de investigação da pesquisa.

Além disso, dado os recorrentes destaques, nacional e internacional, que as universidades públicas estaduais paulistas (Universidade de São Paulo – USP, Universidade Estadual de Campinas – UNICAMP e Universidade Estadual Paulista Júlio de Mesquita Filho – UNESP) possuem nos principais rankings de avaliação das instituições de ensino superior, e tendo em vista a inexistência de unidade de auditoria interna nessas universidades, já que a avaliação dos controles internos se dá de forma centralizada em um órgão da Administração Direta do Poder Executivo Estadual, conforme Decreto nº 60.812, de 30 setembro de 2014, pesquisas futuras que comparem os dois modelos irão certamente contribuir para uma aprofundamento do tema na administração pública.

Referências

ALBUQUERQUE, João H. M. et al. Um estudo sob a óptica da teoria do agenciamento sobre a *accountability* e a relação estado-sociedade. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 7., 2007. São Paulo. **Anais...**, São Paulo: FEA/USP, 2007. p. 26-39.

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos. **Introdução à auditoria: área governamental**. Salvador: Egba, 1998.

AVALOS, José Miguel Aguilera. **Auditoria e gestão de riscos**. São Paulo: Saraiva, 2009.

BARRETT, Pat. **Corporate governance in the public sector context**. Canberra: April, 2001. Disponível em: <http://www.anao.gov.au/~media/Uploads/Documents/corporate_governance_in_the_public_sector_context.pdf>. Acesso em: 15 ago. 2015.

_____. **Achieving better practice corporate governance in the public sector**. International Quality & Productivity Centre Seminar. Australian National Audit Office - ANAO: June, 2002. Disponível: <http://www.anao.gov.au/uploads/documents/Achieving_Better_Practice_Corporate_Governance_in_the_Public_Sector1.pdf>. Acesso em: 15 ago. 2015.

BARROS, Aidil Jesus da Silveira; LEHFELD, Neide Aparecida de Souza. **Fundamentos de metodologia científica**. 3. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

BATISTA, Daniel Gerhard. **Manual de controle e auditoria: com ênfase na gestão de recursos públicos**. São Paulo: Saraiva, 2011.

BERGAMINI JUNIOR, Sebastião. Controles internos como um instrumento de governança corporativa. **Revista do BNDES**, Rio de Janeiro, 2005, v. 12, n. 24, p. 149-188, dez. 2005.

BEVIR, M. **Democratic governance**. New Jersey: Princeton, 2010.

BONFIM, Natália Bertolo. **O interesse público nas sociedades de economia mista**. 2011. 124 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2011.

BORGERTH, Vania Maria Da Costa. **Sox: entendendo a lei sarbanes-oxley: um caminho para a informação transparente**. São Paulo: Thomson Learning, 2007.

BRASIL. Ministério da Educação - MEC. **Censo da educação superior 2013**. (s.d.) Disponível em: <http://portal.mec.gov.br/index.php?option=com_docman&view=download&alias=17199-cne-forum-educacao-superior-2015-apresentacao-10-jose-soares&Itemid=30192>. Acesso em: 02 fev. 2016.

_____. Ministério da Educação - MEC. **Estatutos e regimentos das IES: adaptação à LDB. Recomendações**. (s.d.) Disponível em: <<http://portal.mec.gov.br/sesu/arquivos/pdf/eries.pdf>>. Acesso em: 28 jun. 2016.

_____. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal. **Orçamentos da união exercício financeiro 2016**, 2015. Disponível em: <<http://www.orcamentofederal.gov.br/clientes/portalsof/portalsof/orcamentos-anuais/orcamento-2016/ploa/volumev.pdf>>. Acesso em: 30 ago. 2016.

_____. Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão - MP. **Manual de gestão de integridade, riscos e controles internos da gestão**, 2017. Disponível em: <<http://www.planejamento.gov.br/assuntos/gestao/controle-interno/manual>>. Acesso em: 20 abr. 2017.

_____. Ministério da Transparência, Fiscalização e Controle. **Organograma institucional do Ministério da Transparência, Fiscalização e Controle**. (s.d.) Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/sobre/institucional/organograma>>. Acesso em: 28 jul. 2016.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil** de 24 de janeiro de 1967. 1967a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm>. Acesso em: 28 jul. 2016.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil** de 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 28 jul. 2016.

_____. **Decreto-Lei n.º 200 de 25 de fevereiro de 1967**. 1967b. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a reforma administrativa e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0200.htm>. Acesso em: 28 jul. 2016.

_____. **Decreto n.º 3.591 de 06 de setembro de 2000**. Dispõe sobre o sistema de controle interno do poder executivo federal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3591.htm>. Acesso em: 28 jul. 2016.

_____. **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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/D4440.htm>. Acesso em: 28 jul. 2016.

_____. **Decreto nº 8.109, de 17 de setembro de 2013.** Aprova a estrutura regimental e o quadro demonstrativo dos cargos em comissão e das funções gratificadas da controladoria-geral da união e remaneja cargos em comissão. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2013/Decreto/D8109.htm>. Acesso em> 28 jul. 2016.

_____. **Decreto nº 8.910, de 22 de novembro de 2016.** 2016a. Aprova a estrutura regimental e o quadro demonstrativo dos cargos em comissão e das funções de confiança do Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria Geral da União – CGU, remaneja cargos em comissão e funções de confiança e substitui cargos em comissão do grupo direção e assessoramento superiores – DAS por funções comissionadas do poder executivo – FCPE. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/_Ato2015-2018/2016/Decreto/D8683.htm>. Acesso em: 28 jul. 2016.

_____. **Instrução Normativa nº 01, de 06 de abril de 2001.** Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do sistema de controle interno do poder executivo federal. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in-01-06042001.pdf>>. Acesso em: 28 jul. 2016.

_____. **Instrução Normativa nº 24, de 17 de novembro de 2015.** Dispõe sobre o Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT), os trabalhos de auditoria realizados pelas unidades de auditoria interna e o Relatório Anual de Atividades da Auditoria Interna (RAINT) e dá outras providências. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in_cgu_24_2015.pdf>. Acesso em: 28 jul. 2016.

_____. **Instrução Normativa conjunta nº 01, de 10 de maio de 2016.** 2016b. Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do poder executivo federal. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in_cgu_mpog_01_2016.pdf>. Acesso em: 28 jul. 2016.

_____. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964.** Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da união, dos estados, dos municípios e do distrito federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm>. Acesso em: 28 jul. 2016.

_____. **Lei nº 5.540, de 28 de novembro de 1968.** Fixa normas de organização e funcionamento do ensino superior e sua articulação com a escola média, e dá outras

providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5540.htm>. Acesso em: 28 jul. 2016.

_____. **Lei nº 8.958, de 20 de dezembro de 1994.** Dispõe sobre as relações entre as instituições federais de ensino superior e de pesquisa científica e tecnológica e as fundações de apoio e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8958.htm>. Acesso em: 28 jul. 2016.

_____. **Lei nº 9.192, de 21 de dezembro de 1995.** Altera dispositivos da lei nº 5.540, de 28 de novembro de 1968, que regulamentam o processo de escolha dos dirigentes universitários. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9192.htm>. Acesso em: 28 jul. 2016.

_____. **Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996.** Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9394.htm>. Acesso em: 28 jul. 2016.

_____. **Lei 9.755, de 16 de dezembro de 1998.** Dispõe sobre a criação de "homepage" na "Internet", pelo tribunal de contas da união, para divulgação dos dados e informações que especifica, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9755.htm>. Acesso em: 28 jul. 2016.

_____. **Lei Complementar n.º 101, de 04 de maio de 2000.** Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 28 jul. 2016.

_____. **Lei n.º 10.180 de 06 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. Disponível em: <>. Acesso em: 28 jul. 2016.

_____. **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. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm>. Acesso em: 28 jul. 2016.

_____. **Medida Provisória nº 726, de 12 de maio de 2016.** Altera e revoga dispositivos da lei nº 10.683, de 28 de maio de 2003, que dispõe sobre a organização da presidência da república e dos ministérios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Mpv/mpv726.htm>. Acesso em: 28 jul. 2016.

_____. **Portaria nº 677, de 10 de março de 2017.** Aprova o regimento interno do Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União- CGU. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/portarias/regimento-interno-cgu-2017.pdf>>. Acesso em: 15 ago. 2017.

_____. **Resolução 2.554/98 do Banco Central do Brasil.** 1998. Dispõe sobre a implantação e implementação de sistema de controles internos. Disponível em: <http://www.bcb.gov.br/pre/normativos/res/1998/pdf/res_2554_v2_P.pdf>. Acesso em: 28 jul. 2016.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. Os primeiros passos da reforma gerencial do Estado de 1995. **Revista eletrônica sobre a reforma do estado**, Salvador, 2008, n.16, out/dez 2008.

_____. O modelo estrutural de gerência pública. **Revista de Administração Pública**. Rio de Janeiro, 2008, v. 42, n. 2, p. 391-410, mar./abr. 2008.

BUSSAB, Wilton de. O.; MORETTIN, Pedro A. **Estatística Básica**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CAMARGO, Guilherme Bueno de. **Governança republicana como vetor para a interpretação das normas de direito financeiro**. Tese (Doutorado) - Faculdade de Direito. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2010.

CAMPOS, Anna Maria. *Accountability*: quando poderemos traduzi-la para o português? **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, 1990, v. 24, fev./abr. 1990.

CAREGNATO, Rita Catalina Aquino; MUTTI, Regina. Pesquisa qualitativa: análise de discurso versus análise de conteúdo. **Revista Texto & Contexto Enfermagem**, Florianópolis, Vv15, n. 4, p. 679-684, out./dez. 2006.

CARLSSON, Rolf H. **Ownership and value creation: strategic corporate governance in the new economy**. New York: John Wiley and Sons, 2001.

CARMONA, Eduardo; PEREIRA, Anísio Candido; SANTOS, Mário Roberto dos. A lei sarbanes-oxley e a percepção dos gestores sobre as competências do auditor interno. **Revista Gestão & Regionalidade**, São Caetano do Sul, v. 26, n. 76, jan./abr. 2010.

CARVALHO, Antônio Gledson de. Governança corporativa no Brasil em perspectiva. **Revista de Administração da Universidade de São Paulo (RAUSP)**, São Paulo, v.37, n.3, p. 19-32, jul./set. 2002.

CARVALHO, Ricardo Vinicius Cornélio de. A difícil gestão da subconcessão: relação agente-principal e assimetria de informações no serviço de remoção e guarda veículos em Belo Horizonte. In: ENCONTRO DA ANPAD, 24., 25 a 29 set. 2010, **Anais...**, Rio de Janeiro, 2010.

CASANOVA JÚNIOR, Dante. **Critérios específicos para governança nas agências reguladoras**. Dissertação (Mestrado em Administração) - Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas. São Paulo: Fundação Getúlio Vargas, 2014.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria e controle interno na administração pública**: evolução do controle interno no Brasil: do Código de Contabilidade de 1922 até a criação da CGU em 2003: guia para atuação das auditorias e organização dos controles internos nos Estados, municípios e ONGs. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

_____. Domingos Poubel de. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público**: integração das áreas do ciclo de gestão: planejamento, orçamento, finanças, contabilidade e auditoria e organização dos controles internos, como suporte à governança corporativa. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

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

CHAVES, Renato Santos. **Auditoria e controladoria no setor público**: fortalecimento dos controles internos. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2011.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Resolução CFC Nº. 1.135/08 - NBC T. 16.8** - controle interno.

_____. **Normas brasileiras de contabilidade**: contabilidade aplicada ao setor público: NBCs T 16.1 a 16.11. Brasília, 2012. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf>. Acesso em: 21 maio 2016.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TRADEWAY COMMISSION – COSO. **Enterprise risk management**: integrated framework, 2004. Disponível em: <www.coso.org/documents/Framework%20Reference%20Secured.pdf>. Acesso: 16 abr. 2016.

CRESWELL, J. W. **Projeto de pesquisa**: método qualitativo, quantitativo e misto. 3. ed. Porto Alegre: Artmed, 2010.

CRUZ, Flávio da. **Auditoria governamental**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do estado**. São Paulo: Saraiva, 2005.

DELOITTE. **Auditoria interna no Brasil**: função estratégica para a geração de valor nas organizações. Pesquisa 2015. Disponível em: <<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/br/Documents/risk/AuditoriaInternaBrasil2015.pdf>>. Acesso: 16 abr. 2016.

EUROPEAN CORPORATE GOVERNANCE INSTITUTE - ECGI. **Cadbury committee**: report of the committee on the financial aspects of corporate governance. London, 1992. Disponível em: <<http://www.ecgi.org/codes/documents/cadbury.pdf>>. Acesso em: 25 out. 2015.

FERREIRA, Marlon Cruz; BAIRRAL, Maria Amália da Costa; BAIRRAL, Luiza Fernandes. A assimetria informacional e os pareceres prévios de auditoria dos tribunais de contas estaduais: uma abordagem reflexiva. **Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, 2012, v. 14, n. 55, p. 14 – 23, set./dez. 2012.

FLOZINO, Angélica Verônica Boranga; SILVÉRIO, Fábio Henrique. Auditoria interna e sua importância para micro e pequenas empresas. **Revista interatividade**, Andradina, 2014, V. 2, n. 2, jul./dez. 2014.

FOLHA DE S. PAULO, Jornal. **Ranking universitário folha – RUF**, 2015. Disponível em: <<http://ruf.folha.uol.com.br/2015/>>. Acesso em: 04 abr. 2016

FONSECA, Jairo Simon da; MARTINS, Gilberto de Andrade. **Curso de estatística**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

FONTES FILHO, Joaquim Rubens; LANCELOTTI, Renata Weingrill. **Governança corporativa em tempos de crise**. São Paulo: Saint Paul, 2009.

GALDINO, Jonathan A. et al. Controladoria governamental e a execução da auditoria sob a ótica da *Internacional Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI): o caso de uma prefeitura do Norte do Brasil. **Revista Gestão & Aprendizagem**, João Pessoa, 2012, v. 1, n. 1, p. 148-166, 2012.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

_____. **Teoria geral da administração**: dos clássicos à pós-modernidade. São Paulo: Atlas, 2016.

GILLAN, Stuart L. Recent developments in corporate governance: An Overview. **Journal of Corporate Finance**, 2006, v. 12, n.3, p. 381-402, 2006.

HAFSI, Taieb; MARTINET, Alain-Charles. Estratégia e gestão estratégica das empresas: um olhar histórico e crítico. **Revista de Administração Contemporânea**, Curitiba, 2008, v. 12, n. 4, p. 1131-1158, out./dez. 2008.

HAIR JR. et al. **Análise multivariada de dados**. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

HORA, Rejane Angélica de Andrade; OLIVEIRA, Oderlene Vieira de; FORTE, Sérgio Henrique Arruda Cavalcante. Governança corporativa no setor público e privado no contexto brasileiro: a produção e a evolução acadêmica em dez anos de contribuições. In: SIMPÓSIO DE EXCELÊNCIA EM GESTÃO E TECNOLOGIA, 11., 2014. **Anais...** 2014.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA – IBGC. **Código das melhores práticas de governança corporativa**. 5. ed. São Paulo: IBGC, 2015. Disponível em: <<http://www.ibgc.org.br/userfiles/2014/files/CMPGPT.pdf>>. Acesso em: 03 jul. 2015.

_____. **Governança corporativa no Brasil**. IBGC (s.d.) Disponível em: <<http://www.ibgc.org.br>>. Acesso em: 01 abr. 2016.

_____. **Guia de orientação para melhores práticas de comitês de auditoria**. São Paulo, SP: IBGC, 2009. Disponível em: <http://www.ibgc.org.br/userfiles/files/Guia_7_.pdf>. Acesso em: 01 abr. 2016.

INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL – IIA BRASIL. **Estrutura internacional de práticas profissionais**, s.d. Disponível em: <http://www.iiabrasil.org.br/new/IPPF_missao.html>. Acesso em: 04 jun. 2015.

INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS – IIA. **International standards for the professional practice of internal auditing**, 2012. Disponível em: <<https://global.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF%202013%20English.pdf>>. Acesso em: 16 abr. 2016.

INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS RESEARCH FOUNDATION – IIA RF. **Internal audit capability model (IA-CM) for the public sector**, 2009. Disponível em: <<https://na.theiia.org/iiarf/Public%20Documents/Internal%20Audit%20Capability%20Model%20IA-CM%20for%20the%20Public%20Sector%20Overview.pdf>>. Acesso em: 16 abr. 2016

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS - IFAC – **International framework: good governance in the public sector, executive summary**, 2014. Disponível em: <<https://www.ifac.org/publications-resources/international-framework-good-governance-public-sector-executive-summary>>. Acesso em: 30 abr. 2016.

_____. **International framework: good governance in the public sector**, 2014. Disponível em: <<https://www.ifac.org/publications-resources/international-framework-good-governance-public-sector>>. <<http://www.ifac.org/global-knowledge-gateway/governance?overview&discussions>>. Acesso em: 30 abr. 2016.

_____. **Handbook of international quality control, auditing, review, other assurance, and related services pronouncements**. 2015, vol. 1. Disponível em: <<http://www.ifac.org>>. Acesso em: 29 jun. 2016

INTERNATIONAL STANDARDS OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS – INTOSAI. **Guidelines for internal control standards for the public sector**, 2004. Disponível em: <<http://www.issai.org/media/13341/intosai.gov.9100.e.pdf>>. Acesso em: 29 jun. 2016.

_____. **ISSAI 100: fundamental principles of public-sector auditing**, 2013. Disponível em: <<http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/view/article/issai-100-fundamental-principles-of-public-sector-auditing.html>>. Acesso em: 20 dez. 2016.

INSTITUTE TRANSPARENCY INTERNATIONAL. **Corruption perception index-CPI 2014: Results**. Disponível em: <<http://transparency.org/cpi2014/results>>. Acesso em: 04 mar. 2016

JENSEN, Michael C.; MECKLING, William H. Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure. **Journal of Financial Economics**, October, 1976, V. 3, n. 4. Disponível em: <<http://www.sfu.ca/~wainwrig/Econ400/jensen-meckling.pdf>>. Acesso em: 14 maio 2016.

KISSELER, Leo; HEIDEMANN, Francisco G. Governança pública: novo modelo regulatório para as relações entre estado, mercado e sociedade? **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, 2006, v. 40, n.3, p. 479-499, maio/Jun. 2006.

LARRATE, Marco. **Governança corporativa e remuneração dos gestores**. São Paulo: Atlas, 2013.

LÉLIS, Débora Lage Martins. MÁRIO, Poueri do Carmo. Auditoria interna com foco em governança, gestão de riscos e controle interno: análise da auditoria interna de uma empresa do setor energético. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 9., 2009. **Anais...** São Paulo, 2009.

LIMA, Diana Vaz de. CASTRO, Róbison Gonçalves de. **Fundamentos da auditoria governamental e empresarial**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

LINCZUK, Mialik Wagnitz. **Governança aplicada à administração pública – a contribuição da auditoria interna para sua efetivação**: um estudo em universidades públicas federais. Dissertação (Mestrado) – Universidade Tecnológica Federal do Paraná. Curitiba, 2012.

LIZOTE, Suzete Antonieta; VERDINELLI, Miguel Angel; PEREZ, Adriana Olivares. Importância e benefícios da auditoria interna: uma análise da percepção de auditados brasileiros e venezuelanos. In: CONGRESSO DE CONTABILIDADE, Universidade Federal de Santa Catarina. 6., 2015. **Anais...** Santa Catarina, 2015.

MARÇOLA, Célia. Auditoria interna como instrumento de controle social na administração pública. **Revista do Serviço Público**, Brasília, 2011, v. 62, n.1, p. 75-87, jan./mar. 2011.

MARQUES, Maria da Conceição da Costa. *Corporate governance* e auditoria do setor público em Portugal: enfoque nas instituições de ensino superior públicas. In: ENCUENTRO AECA, 16., 2014, Leiria. **Anais...** Portugal, 2014.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MOREIRA, Patrícia Alves; PALMISANO, Ângelo. A aplicação do princípio de transparência na priorização das atividades de auditoria interna: o projeto da auditoria baseada em riscos na universidade federal do ABC – UFABC. In: SEMEAD, 18., 2015, FEA USP. **Anais...** São Paulo, 2015.

NAKAMURA, Wilson Toshio; ARIMA, Carlos Hideo; GIL, Antônio de Loureiro **Gestão**: controle interno, risco e auditoria. São Paulo: Saraiva, 2013.

OLIVA, Eduardo de Camargo; LAMA, Daniela Del; SILVA, Laércio Baptista da. O papel da área de relações com investidores nas empresas de capital aberto listadas na bm&fbovespa. In: SEMEAD – EMPREENDEDORISMO E INOVAÇÃO, 12., 27 a 28 ago. 2009, FEA USP. **Anais...**São Paulo, 2009.

OLIVEIRA, Antônio José Saraiva Júnior, GOMES, Arnaldo Ribeiro, MACHADO, Guilherme de Vasconcellos. Metodologia de auditoria com foco em processo e risco. **Revista do Tribunal de Contas da União**, Brasília, v. 47, n. 132, p. 28-37, jan./abr. 2015.

OLIVEIRA, Mirian; FREITAS, Henrique M.R. de. *Focus group* – pesquisa qualitativa: resgatando a teoria, instrumentalizando o seu planejamento. **Revista de Administração**, São Paulo, 1998, v. 33, n. 3, p. 83-91, jul./set. 1998.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT - OECD. **Principles of corporate governance**, 1999. Disponível em:

<<http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=C/MIN%2899%296&docLanguage=En>>. Acesso em: 25 abr. 2016.

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

PEREIRA, José Matias. **Governança no setor público**. São Paulo: Atlas, 2010.

POMMERENING, Edivan Júnior. BENCKE, Fernando Fantoni. Auditoria convencional e auditoria baseada em riscos: contribuições à gestão organizacional. **Unoesc & Ciência – ACSA**, Joaçaba, 2011, v. 2, n. 1, p. 15-26, jan./jun. 2011.

PRICEWATERHOUSECOOPERS - PWC. **Estudo sobre a situação da profissão de auditoria interna em 2014 - planejando a melhoria de desempenho**: um modelo para mudança, 2014. Disponível em: <<https://www.pwc.com.br/pt/publicacoes/servicos/assets/auditoria/2014/pwc-estudo-situacao-profissao-auditoria-interna-14.pdf>>. Acesso em: 16 abr. 2016.

QUACQUARELLI SYMONDS - QS. **QS university rankings**: Latin America 2015. Disponível em: <<http://www.topuniversities.com/university-rankings/latin-american-university-rankings/2015#sorting=rank+region=+country=+faculty=+stars=false+search>>. Acesso em: 05 abr. 2016.

R CORE TEAM. **R: A language and environment for statistical computing**. R Foundation for Statistical Computing. Vienna, Austria, 2015. Disponível em: <<http://www.R-project.org/>>. Acesso em: 10 jan. 2017.

RODRIGUES, José Antônio. MENDES, Gilmar de Melo. **Governança corporativa: estratégia para geração de valor**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2004.

SÁ, Antônio Lopes de. **Curso de auditoria**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

SANCHES, Osvaldo Maldonado. **Dicionário de orçamento, planejamento e áreas afins**. Brasília: Prisma, 1997.

SANTOS, Lourival Nery. **Princípios de governança corporativa**: aplicabilidade na gestão pública. Rio de Janeiro: ESG, 2002.

SANTOS, Marcos José Araújo dos, PINHEIRO, Leonardo Barboza. QUEIROZ, Igor de Assis Sanderson. Governança na administração pública: concepções do modelo australiano de Edwards et al. (2012) vis-à-vis as contribuições teóricas. In: ENCONTRO DA ANPAD, 38., 2014. **Anais...**, Rio de Janeiro, set. 2014.

SÃO PAULO. **Decreto nº 60.812, de 30 setembro de 2014.** Reorganiza a secretaria da fazenda e dá providências correlatas. Disponível em: <<http://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/2014/decreto-60812-30.09.2014.html>>. Acesso em: 28 jul. 2016.

SECCHI, L. Modelos organizacionais e reformas da administração pública. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, 2009, v. 43, n. 2, p. 347-69, mar./abr. 2009.

SILVA, Edson Cordeiro. **Governança corporativa nas empresas: guia prático de orientação para acionistas.** São Paulo: Atlas, 2006.

SILVA, Letícia Medeiros da. MACHADO, Silvana de Borba Zorn. Um estudo sobre os impactos da lei sarbanes–oxley na área de auditoria interna de uma empresa brasileira com ações negociadas nos Estados Unidos. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 18., 24 a 28 ago. 2008, Gramado. **Anais...** Rio Grande do Sul, 2008.

SILVA, Lia de Castro. Controles internos e gestão de riscos: estudo de caso em órgãos de controle da administração pública brasileira. **Revista do Tribunal de Contas da União**, Brasília, p. 201-214, 2011.

SILVA, Moacir Marques da. **Curso de auditoria governamental: de acordo com as normas internacionais de auditoria pública aprovadas pela INTOSAI.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

SILVA, José A. F. et al. Princípios da governança no setor público: um estudo no tribunal de contas do estado do Ceará. In: ENCONTRO DA ANPAD, 35., 4 a 7 set. 2011, Rio de Janeiro. **Anais...**Rio de Janeiro, 2011.

SILVEIRA, Alexandre Di Miceli da. **Governança corporativa, desempenho e valor da empresa no Brasil.** Dissertação (mestrado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2002.

_____. Alexandre Di Miceli da. **Governança corporativa e estrutura de propriedade: determinantes e relação com o desempenho das empresas no Brasil.** Tese (Doutorado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2004.

_____. **Governança corporativa: desempenho e valor da empresa no Brasil.** São Paulo: Saint Paul Editora, 2005.

SLOMSKI, Valmor. **Teoria do agenciamento no estado: uma evidenciação da distribuição da renda econômica produzida pelas entidades públicas de**

administração direta. Tese (Doutorado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. São Paulo: Universidade de São Paulo, 1999.

_____. **Controladoria e governança na gestão pública.** São Paulo: Atlas, 2005.

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

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO - TCU. **Governança no setor público - fundamentos.** Tribunal de Contas da União, Brasília, 2012, Instituto Serzedello Corrêa, 32 p., 2012.

_____. **Referencial básico de governança aplicável a órgãos e entidades da administração pública.** Tribunal de Contas da União, Brasília, 2014, Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão, 80 p., 2014.

_____. **Acórdão TCU nº 2261/2011.** Governança regulatória das agências reguladoras federais de infraestrutura. Plenário de 24/08/2011.

TIMES HIGHER EDUCATION - THE. **Times higher education world university rankings**, 2015. Disponível em:
<https://www.timeshighereducation.com/world-university-rankings/2015/world-ranking#!/page/0/length/25/sort_by/rank_label/sort_order/asc/cols/rank_only>.
Acesso em: 04 abr. 2016.

VIERO, Ana Maria; COSTA, Robson Antônio Tavares. Auditoria: sua importância e atuação como ferramenta de apoio a gestão empresarial. **Revista de Empreendedorismo e Gestão de Micro e Pequenas Empresas**, 2016, v.1, n. 3, p.164-183, mai./jun. 2016.

Apêndice A – Questionário**Pesquisa sobre a atuação da auditoria interna na governança pública: um estudo baseado na visão da Alta administração das universidades públicas federais brasileiras**

São Paulo, novembro/dezembro de 2016

Magnífico (a) Reitor (a),
Vice-Reitor (a),
Pró-Reitor (a) de Administração,
Pró-Reitor (a) de Planejamento,

Venho através desta, solicitar a gentileza do (a) senhor (a) para responder o questionário anexo, tendo em vista o objetivo de conclusão do curso de Doutorado em Administração na Universidade Municipal de São Caetano do Sul – USCS.

O questionário está dividido em três seções: A, B e C com questões que identificam a universidade e o respondente (seção A), a governança na universidade (seção B) e a auditoria interna (seção C).

A seção C foi dividida em duas partes, na primeira parte constam 19 afirmativas para serem respondidas de acordo com as seguintes graduações: (5) concordo muito, (4) concordo um pouco, (3) indeciso, (2) discordo um pouco e (1) discordo muito e, na segunda parte, constam 11 questões, cujas respostas devem ser assinaladas com um X.

As informações obtidas serão tabuladas de forma agregada, não possibilitando que as respostas individuais de cada universidade sejam conhecidas no relatório final da pesquisa, assegurando ao respondente sigilo e confidencialidade no tratamento dos dados.

Agradeço a sua disponibilidade e atenção, e coloco-me à disposição para qualquer esclarecimento.

Atenciosamente,

Douglas Renato Pinheiro
Doutorando em Administração - USCS
E-mail: douglasrpinheiro@uscs.edu.br
Fone: (11) 9 9947-71-47

Universidade Municipal de São Caetano do Sul
Programa de Pós-Graduação em Administração - Doutorado

Seção A – IDENTIFICAÇÃO DO RESPONDENTE

Os dados abaixo são sobre o respondente da universidade:

Nome:

Cargo:

Universidade:

1- Regime Jurídico: () Autarquia () Fundação

2- Há quanto tempo exerce o cargo na Alta administração da Universidade?

- () menos de 1 ano
- () 1 a 3 anos
- () 4 a 6 anos
- () 7 a 9 anos
- () acima de 9 anos

3- Qual é a sua formação de nível superior (graduação)?

4- Qual é a sua faixa etária?

- () até 30 anos
- () 30 a 39
- () 40 a 49
- () 50 a 59
- () a partir de 60 anos.

Seção B – GOVERNANÇA NA UNIVERSIDADE

Para cada pergunta abaixo, favor responder marcando com um "X"	SIM	NÃO
5- A universidade possui comitê de governança, riscos e controles? (Instrução Normativa Conjunta nº 01, de 10 maio de 2016)		
6- A universidade possui comitê de auditoria, formalmente, instituído? (IBGC, 2015)		
7- A universidade possui código de conduta/ética, formalmente, instituído? (IBGC, 2015)		
8- A Alta administração monitora o cumprimento do código de conduta/ética? (IBGC, 2015)		
9- Os riscos da universidade são gerenciados pela Alta administração? (IIA, 2012) (IFAC, 2014) (COSO, 2004) (INC nº 01, de 10 maio de 2016)		
10-A universidade possui em sua página oficial (site) link para acesso aos relatórios anuais de gestão? (LINCZUK, 2012)		
11-A universidade possui em sua página oficial (site) link para acesso aos relatórios e pareceres da Auditoria Interna? (IN nº 24 de 17 de novembro de 2015) , (LINCZUK, 2012)		
12-No Conselho Universitário participam conselheiros externos e conselheiros independentes à universidade? (IBGC, 2015)		

13- Em relação ao Conselho Universitário - CONSUNI, favor informar:

- Total de membros do Conselho Universitário _____
- Total de membros independentes (membros sem vínculo algum com a universidade) _____
- Total de membros externos (membros com algum vínculo com a universidade, por exemplo, servidor aposentado) _____.

14-Como ocorre a escolha dos conselheiros externos e independentes na universidade? (IBGC, 2015)

15- A Auditoria Interna da universidade está vinculada ao:
(Instrução Normativa nº 01, de 6 de abril de 2001)

- Conselho Universitário
- Conselho de Administração
- Conselho Curador
- Reitor
- Vice-Reitor
- Chefe de gabinete
- Pró-Reitor de Administração
- Diretor de Campus
- Outro. Favor especificar _____

16- Há quanto tempo sua universidade implementou a gestão de riscos?
(IIA, 2012), (IFAC, 2014), (COSO, 2004)

- Não implementou até o presente momento
- menos de 1 ano
- 1 a 3 anos
- 4 a 6 anos
- 7 a 9 anos
- 10 anos ou mais
- Não tenho essa informação.

Seção C - AUDITORIA INTERNA NA UNIVERSIDADE

Parte 1 – Afirmativas

Concordo muito (5)	Concordo um pouco (4)	Indeciso (3)	Discordo um pouco (2)	Discordo muito (1)
-------------------------------------	--	-------------------------------	--	-------------------------------------

Favor indicar o seu grau de concordância nas seguintes afirmações:

17. A Auditoria Interna auxilia a universidade na execução de suas estratégias. (DELOITTE, 2015)	
18. A Auditoria Interna possui uma atuação flexível e alinhada com a estratégia da universidade. (IIA, 2012) (CASTRO, 2015) (DELOITTE, 2015)	
19. A Auditoria Interna fornece visões proativas (insights) sobre os riscos estratégicos da universidade. (CASTRO, 2015)	

20. A Auditoria Interna atua de maneira proativa na universidade. (CASTRO, 2015)	
21. A Alta administração considera a Auditoria Interna uma instância interna de apoio à governança da universidade. (TCU, 2014) (CASTRO, 2015)	
22. A Auditoria Interna contribui para assegurar a integridade na universidade. (MARQUES, 2014)	
23. A Auditoria Interna possui independência para a realização de suas atividades. (IN nº 01, de 6 de abril de 2001) (IIA, 2012)	
24. A Auditoria Interna avalia, de forma eficaz, os controles internos da gestão. (INC, 01 de 10 de maio de 2016), (OLIVEIRA et al., 2015), (CASTRO, 2015)	
25. Os processos e procedimentos de auditoria são definidos, documentados e padronizados na organização. (BATISTA, 2011) (CFC, 2012) (IN nº 24 de 17 de novembro de 2015)	
26. A Auditoria Interna da universidade tem auditado mais aspectos legais (conformidade) do que aspectos relacionados ao desempenho (eficácia, eficiência e economicidade). (PETER e MACHADO, 2014)	
27. A quantidade de auditores efetivos é suficiente para a realização dos trabalhos de auditoria interna. (IIA, 2012) (Art. 14 do Decreto nº 3.591 de 6 de setembro de 2000)	
28. O diretor/coordenador da unidade de Auditoria Interna da universidade possui os conhecimentos e as habilidades necessárias para conduzir com excelência os trabalhos de auditoria. (IIARF, 2009) (IIA, 2012)	
29. O(s) auditor(es) interno(s), de maneira geral, possui(em) a qualificação necessária para uma atuação eficaz, com proficiência e zelo profissional. (IIARF, 2009) (IIA, 2012)	
30. A Auditoria Interna da universidade conta com uma infraestrutura adequada (equipamentos, materiais etc.) para o desenvolvimento de suas atividades. (Art. 14 do Decreto nº 3.591 de 6 de setembro de 2000)	
31. O conselho universitário da universidade, ou a instância de atribuição equivalente, aprova, de forma periódica, o Plano Anual de Auditoria Interna – PAINT, elaborado pelos auditores internos. (Art. 7 da IN nº 24 de 17 de novembro de 2015)	
32. Os relatórios da auditoria interna são utilizados pelo conselho universitário, ou a instância de atribuição equivalente, para a tomada de decisões estratégicas na universidade. (CASTRO, 2015)	

33. O conselho universitário da universidade, ou a instância de atribuição equivalente, monitora a implementação das recomendações apresentadas pela auditoria interna. (Art. 13 da IN nº 24 de 17 de novembro de 2015)	
34. A Auditoria Interna da universidade restringe a liberdade de atuação da Alta administração. (MARÇOLA, 2011), (FLOZINO e SILVÉRIO, 2014)	
35. A Auditoria Interna atua de maneira coercitiva na universidade. (MARÇOLA, 2011), (FLOZINO e SILVÉRIO, 2014)	

Parte 2 - Questões

36. A universidade já foi submetida a avaliação por empresas privadas de auditoria (auditorias externas ou independentes)?
(IBGC, 2015) (Art. 16, Decreto nº 3.591 de 6 de setembro de 2000)

SIM

NÃO

37. A Auditoria Interna da universidade possui Regimento Interno/Estatuto?
(IPPF, s.d.)

SIM

NÃO

38. Qual é a quantidade de auditores internos na universidade?
(Art. 14 do Decreto nº 4.440 de 25 de outubro de 2002)

Não há auditor interno na universidade

Apenas 1

2 a 4

5 a 7

8 a 10

Acima de 10 auditores internos.

39. A atuação da Auditoria Interna, em relação à localização, ocorre de forma:
(Art. 14 do Decreto nº 3.591 de 6 de setembro de 2000)

Centralizada – Reitoria (unidade de auditoria interna localizada na reitoria);

Centralizada – Campus (unidade de auditoria interna localizada no campus);

Descentralizada (cada campus possui seu auditor interno).

40. Na sua opinião, qual é a função da Auditoria Interna que agrega mais valor à governança da universidade?
(IIARF, 2009) (INC nº 01, 10 de maio de 2016)

Avaliação (*Assurance*);

Consultoria/Assessoria (*Consulting*);

Outra. Favor especificar _____.

41. Nos trabalhos de avaliação (*assurance*) desenvolvidos pela Auditoria Interna, qual é a atividade com o maior potencial de agregar valor para a governança da universidade?

(IIA, 2012)

- Avaliação da gestão de riscos da universidade;
- Avaliação do processo de governança;
- Avaliação dos controles internos.

42. Nas atividades de avaliação (*assurance*), mencionadas anteriormente, qual é a atividade desenvolvida com maior frequência pela Auditoria Interna?

(IIA, 2012)

- Avaliação da gestão de riscos da universidade;
- Avaliação do processo de governança;
- Avaliação dos controles internos.

43. Nos trabalhos de consultoria/assessoria (*consulting*) desenvolvidos pela Auditoria Interna, qual é a atividade que agrega mais valor para a governança da universidade?

(IIARF, 2009) (IN nº 01 de 6 de abril de 2001)

- Orientação em relação a gestão de riscos;
- Orientação quanto a forma de prestação de contas;
- Sugestões para a melhoria dos controles internos quanto à eficácia, eficiência e economicidade;
- Orientação quanto a legalidade dos processos e procedimentos administrativos;
- Proposição de mecanismos para o exercício do controle social sobre as ações da universidade;
- Proposição de ações corretivas para os desvios gerenciais identificados;
- Sugestões de providências nas ocasiões em que haja suspeitas de práticas fraudulentas;
- Outra atividade. Favor especificar _____.

44. Qual é a área da universidade em que a Auditoria Interna agrega mais valor à governança?

(CHAVES, 2011)

- Gestão de Riscos
- Recursos Humanos
- Patrimonial
- Suprimento (Aquisição de bens e serviços)
- Acadêmica
- Contábil
- Orçamentária
- Financeira
- Convênios e contratos com a Fundação de Apoio
- Outra área. Favor especificar _____

45. As ações de controle da auditoria interna, integrantes do Plano Anual de Auditoria Interna – PAINT, são desenvolvidas com base em uma matriz de risco elaborada pelos auditores internos?

(MOREIRA E PALMISANO, 2015), (CASTRO, 2015) (IN nº 24 de 17, de novembro de 2015)

SIM

NÃO

46. Se a resposta da questão anterior foi positiva (SIM), quais são os benefícios identificados pela Alta administração?

(CASTRO, 2015)

Relatórios com recomendações sobre como reduzir os riscos antes que eles se materializem;

Relatórios de auditoria com foco nas áreas prioritárias;

Redução dos custos dos trabalhos de auditoria;

Maior interação com a Alta administração;

Outro benefício. Favor informar: _____

Não foram identificados nenhum benefício até o presente momento;

Não possui essa informação.

Muito obrigado !!!

Apêndice B - Briefing do Focus Group

Prezados Pró-Reitores de Administração,

Boa tarde,

Meu nome é Douglas Renato Pinheiro e sou doutorando no Programa de Pós-Graduação em Administração na Universidade Municipal de São Caetano do Sul – USCS.

O tema da minha tese de doutorado é: A atuação da auditoria interna na governança pública: um estudo baseado na visão da Alta administração das universidades públicas federais brasileiras.

O objetivo do *Focus Group* é compreender e analisar, com maior profundidade, os resultados obtidos através do levantamento de campo (*survey*) realizado com os Reitores, Vice-Reitores, Pró-Reitores de Administração e Pró-Reitores de Planejamento.

Do montante de 63 universidades públicas federais existentes, foram realizados 2 pré-testes com os Pró-Reitores de Administração da Universidade Federal de São Paulo - UNIFESP e da Universidade Federal do ABC – UFABC. Das 61 universidades remanescentes, obteve-se o retorno do questionário de 10 Reitores, 2 Vice-Reitores, 16 Pró-Reitores de Administração e 5 Pró-Reitores de Planejamento, totalizando 33 universidades respondentes, abrangendo todas as regiões do país: 10 respondentes da região Sudeste, 9 da região Nordeste, 8 da região Sul, 5 da região Norte e 1 da região Centro-Oeste.

O *Focus Group* será liderado pelo moderador, com as devidas anotações e observações do pesquisador.

Palavras-chave: Governança Pública, Controle Público, Auditoria Interna, Auditoria Baseada em Riscos – ABR

Apêndice C – Roteiro do *Focus Group*

Pesquisa sobre a atuação da auditoria interna na governança pública: um estudo baseado na visão da Alta administração das universidades públicas federais brasileiras

A- Identificação dos participantes do grupo focal, região do país e o tempo de atuação no cargo de Pró-Reitor de Administração.

B- Apresentação dos resultados obtidos no levantamento de campo (pesquisa quantitativa).

Temas:

- 1- Comitê de Auditoria e Conselho Universitário - CONSUNI;
- 2- Transparência pública (divulgação dos relatórios anuais de gestão e dos relatórios e pareceres da auditoria interna);
- 3- Gestão de riscos nas universidades: estrutura e acompanhamento contínuo do ambiente de risco pela Alta administração;
- 4- Atuação das auditorias internas nas universidades públicas federais (atuação estratégica / atuação tradicional);
- 5- Vinculação/independência das auditorias internas nas universidades públicas federais;
- 6- Limitações das auditorias internas nas universidades públicas federais.

Apêndice D

Tabela 8 - Descritiva das variáveis da parte 1 – Seção C do questionário.

Seção C	5	4	3	2	1	Média ± DP
A Auditoria Interna auxilia a universidade na execução de suas estratégias.	14/32 (43,8%)	12/32 (37,5%)	0/32 (0%)	6/32 (18,8%)	0/32 (0%)	4,06 ± 1,11 (n=32)
A Auditoria Interna possui uma atuação flexível e alinhada com a estratégia da universidade.	14/32 (43,8%)	12/32 (37,5%)	2/32 (6,2%)	4/32 (12,5%)	0/32 (0%)	4,12 ± 1,01 (n=32)
A Auditoria Interna fornece visões proativas.	9/32 (28,1%)	13/32 (40,6%)	4/32 (12,5%)	5/32 (15,6%)	1/32 (3,1%)	3,75 ± 1,14 (n=32)
A Auditoria Interna atua de maneira proativa.	12/33 (36,4%)	10/33 (30,3%)	3/33 (9,1%)	5/33 (15,2%)	3/33 (9,1%)	3,7 ± 1,36 (n=33)
A Alta administração considera a Auditoria Interna uma instância interna de apoio à governança da universidade.	18/33 (54,5%)	11/33 (33,3%)	1/33 (3%)	3/33 (9,1%)	0/33 (0%)	4,33 ± 0,92 (n=33)
A Auditoria Interna contribui para assegurar a integridade na universidade.	21/33 (63,6%)	8/33 (24,2%)	1/33 (3%)	1/33 (3%)	2/33 (6,1%)	4,36 ± 1,11 (n=33)
A Auditoria Interna possui independência.	28/33 (84,8%)	3/33 (9,1%)	1/33 (3%)	0/33 (0%)	1/33 (3%)	4,73 ± 0,8 (n=33)
A Auditoria Interna avalia, de forma eficaz, os controles internos da gestão.	14/33 (42,4%)	10/33 (30,3%)	6/33 (18,2%)	2/33 (6,1%)	1/33 (3%)	4,03 ± 1,07 (n=33)
Os processos e procedimentos de auditoria são definidos, documentados e padronizados na organização.	18/33 (54,5%)	9/33 (27,3%)	1/33 (3%)	4/33 (12,1%)	1/33 (3%)	4,18 ± 1,16 (n=33)
A Auditoria Interna da universidade tem auditado mais aspectos legais (conformidade) do que aspectos relacionados ao desempenho (eficácia, eficiência e economicidade).	9/33 (27,3%)	20/33 (60,6%)	2/33 (6,1%)	1/33 (3%)	1/33 (3%)	4,06 ± 0,86 (n=33)
A quantidade de auditores efetivos é suficiente.	7/33 (21,2%)	10/33 (30,3%)	5/33 (15,2%)	10/33 (30,3%)	1/33 (3%)	3,36 ± 1,22 (n=33)

O diretor/coordenador da unidade de Auditoria Interna da universidade possui os conhecimentos e as habilidades necessárias para conduzir com excelência os trabalhos de auditoria.	20/33 (60,6%)	10/33 (30,3%)	0/33 (0%)	2/33 (6,1%)	1/33 (3%)	4,39 ± 1 (n=33)
O (s) auditor (es) interno (s), de maneira geral, possui (em) a qualificação necessária.	15/32 (46,9%)	15/32 (46,9%)	0/32 (0%)	2/32 (6,2%)	0/32 (0%)	4,34 ± 0,79 (n=32)
A Auditoria Interna da universidade conta com uma infraestrutura adequada.	14/32 (43,8%)	13/32 (40,6%)	4/32 (12,5%)	1/32 (3,1%)	0/32 (0%)	4,25 ± 0,8 (n=32)
O conselho universitário da universidade, ou a instância de atribuição equivalente, aprova, de forma periódica, o Plano de Auditoria – PAINT.	23/32 (71,9%)	3/32 (9,4%)	3/32 (9,4%)	1/32 (3,1%)	2/32 (6,2%)	4,38 ± 1,18 (n=32)
Os relatórios da Auditoria Interna são utilizados pelo conselho universitário, ou a instância de atribuição equivalente, para a tomada de decisões estratégicas na universidade.	10/32 (31,2%)	9/32 (28,1%)	6/32 (18,8%)	4/32 (12,5%)	3/32 (9,4%)	3,59 ± 1,32 (n=32)
O conselho universitário da universidade, ou a instância de atribuição equivalente, monitora a implementação das recomendações da auditoria interna.	5/32 (15,6%)	17/32 (53,1%)	2/32 (6,2%)	5/32 (15,6%)	3/32 (9,4%)	3,51 ± 1,22 (n=32)
A Auditoria Interna da universidade restringe a liberdade de atuação da Alta administração.	3/32 (9,4%)	10/32 (31,2%)	6/32 (18,8%)	2/32 (6,2%)	11/32 (34,4%)	2,75 ± 1,46 (n=32)
A Auditoria Interna atua de maneira coercitiva na universidade.	3/32 (9,4%)	8/32 (25%)	5/32 (15,6%)	3/32 (9,4%)	13/32 (40,6%)	2,53 ± 1,48 (n=32)

Fonte: dados da pesquisa.

Apêndice E

Tabela 10 – Descritiva das variáveis da Seção B, segundo 2 grupos.

Seção B		Grupo 1 (n=23)	Grupo 2 (n=10)	Total (n=33)	p
Comitê de Governança, Riscos e Controles					
	Não	19/23 (82,6%)	2/10 (20%)	21/33 (63,6%)	0,002
	Sim	4/23 (17,4%)	8/10 (80%)	12/33 (36,4%)	
Comitê de Auditoria	Não	7/23 (30,4%)	1/10 (10%)	8/33 (24,2%)	0,414
	Sim	16/23 (69,6%)	9/10 (90%)	25/33 (75,8%)	
Código de Conduta	Não	9/23 (39,1%)	2/10 (20%)	11/33 (33,3%)	0,503
	Sim	14/23 (60,9%)	8/10 (80%)	22/33 (66,7%)	
Monitora Código	Não	10/22 (45,5%)	2/9 (22,2%)	12/31 (38,7%)	0,424
	Sim	12/22 (54,5%)	7/9 (77,8%)	19/31 (61,3%)	
Os riscos são gerenciados pela Alta administração?					
	Não	21/23 (91,3%)	1/10 (10%)	22/33 (66,7%)	<0,001
	Sim	2/23 (8,7%)	9/10 (90%)	11/33 (33,3%)	
Link, Relatórios Anuais de Gestão	Não	2/23 (8,7%)	0/10 (0%)	2/33 (6,1%)	0,866
	Sim	21/23 (91,3%)	10/10 (100%)	31/33 (93,9%)	
Link, Relatórios Auditoria Interna	Não	10/23 (43,5%)	4/10 (40%)	14/33 (42,4%)	1
	Sim	13/23 (56,5%)	6/10 (60%)	19/33 (57,6%)	
Conselheiros externos e independentes	Não	7/23 (30,4%)	2/10 (20%)	9/33 (27,3%)	0,847
	Sim	16/23 (69,6%)	8/10 (80%)	24/33 (72,7%)	
Auditoria Interna	Conselho curador	5/23 (21,7%)	0/10 (0%)	5/33 (15,2%)	0,117
	Conselho universitário	5/23 (21,7%)	6/10 (60%)	11/33 (33,3%)	
	Pró-reitor de administração	1/23 (4,3%)	0/10 (0%)	1/33 (3%)	
	Reitor	12/23 (52,2%)	4/10 (40%)	16/33 (48,5%)	

Tempo de gestão de riscos					
	Não implementou até o presente momento	22/23 (95,7%)	0/10 (0%)	22/33 (66,7%)	<0,001
	Menos de 1 ano	0/23 (0%)	6/10 (60%)	6/33 (18,2%)	
	1 a 3 anos	0/23 (0%)	4/10 (40%)	4/33 (12,1%)	
	Não tenho a informação	1/23 (4,3%)	0/10 (0%)	1/33 (3,0%)	

Fonte: dados da pesquisa.

Apêndice F

Tabela 11 - Descritiva das variáveis da Seção B, segundo 3 grupos.

Seção B		Grupo 1 (n=12)	Grupo 2 (n=10)	Grupo 3 (n=11)	Total (n=33)	p
Comitê de Governança, Riscos e Controles	Não	11/12 (91,7%)	2/10 (20%)	8/11 (72,7%)	21/33 (63,6%)	0,002
	Sim	1/12 (8,3%)	8/10 (80%)	3/11 (27,3%)	12/33 (36,4%)	
Comitê de Auditoria	Não	4/12 (33,3%)	1/10 (10%)	3/11 (27,3%)	8/33 (24,2%)	0,428
	Sim	8/12 (66,7%)	9/10 (90%)	8/11 (72,7%)	25/33 (75,8%)	
Código de Conduta	Não	1/12 (8,3%)	2/10 (20%)	8/11 (72,7%)	11/33 (33,3%)	0,003
	Sim	11/12 (91,7%)	8/10 (80%)	3/11 (27,3%)	22/33 (66,7%)	
Monitora Código	Não	0/12 (0%)	2/9 (22,2%)	10/10 (100%)	12/31 (38,7%)	<0,001
	Sim	12/12 (100%)	7/9 (77,8%)	0/10 (0%)	19/31 (61,3%)	
Os riscos são gerenciados pela Alta adm.?	Não	12/12 (100%)	1/10 (10%)	9/11 (81,8%)	22/33 (66,7%)	<0,001
	Sim	0/12 (0%)	9/10 (90%)	2/11 (18,2%)	11/33 (33,3%)	
Link, Relatórios Anuais de Gestão	Não	2/12 (16,7%)	0/10 (0%)	0/11 (0%)	2/33 (6,1%)	0,155
	Sim	10/12 (83,3%)	10/10 (100%)	11/11 (100%)	31/33 (93,9%)	
Link, Relatórios Auditoria Interna	Não	8/12 (66,7%)	4/10 (40%)	2/11 (18,2%)	14/33 (42,4%)	0,062
	Sim	4/12 (33,3%)	6/10 (60%)	9/11 (81,8%)	19/33 (57,6%)	

Conselheiros externos e independentes	Não	5/12 (41,7%)	2/10 (20%)	2/11 (18,2%)	9/33 (27,3%)	0,372
	Sim	7/12 (58,3%)	8/10 (80%)	9/11 (81,8%)	24/33 (72,7%)	
Auditoria Interna						
	Conselho curador	1/12 (8,3%)	0/10 (0%)	4/11 (36,4%)	5/33 (15,2%)	0,027
	Conselho universitário	1/12 (8,3%)	6/10 (60%)	4/11 (36,4%)	11/33 (33,3%)	
	Pró-reitor de administração	1/12 (8,3%)	0/10 (0%)	0/11 (0%)	1/33 (3%)	
	Reitor	9/12 (75%)	4/10 (40%)	3/11 (27,3%)	16/33 (48,5%)	
Tempo de Gestão de Riscos						
	Não implementou até o presente momento	11/12 (91,7%)	0/10 (0%)	11/11 (100%)	22/33 (66,7%)	<0,001
	Menos de 1 ano	0/12 (0%)	6/10 (60%)	0/11 (0%)	6/33 (18,2%)	
	1 a 3 anos	0/12 (0%)	4/10 (40%)	0/11 (0%)	4/33 (12,1%)	
	Não tenho a informação	1/12 (8,3%)	0/10 (0%)	0/11 (0%)	1/33 (3%)	

Fonte: dados da pesquisa.

Apêndice G

Tabela 12 - Descritiva das variáveis da Seção A, segundo 2 grupos formados pela Seção B.

Seção A		Grupo 1 (n=23)	Grupo 2 (n=10)	Total (n=33)	p
Região da Universidade					
	Centro Oeste	1/23 (4,35%)	0/10 (0%)	1/33 (3,03%)	0,198
	Nordeste	6/23 (26,09%)	3/10 (30%)	9/33 (27,27%)	
	Norte	3/23 (13,04%)	2/10 (20%)	5/33 (15,15%)	
	Sudeste	5/23 (21,74%)	5/10 (50%)	10/33 (30,3%)	
	Sul	8/23 (34,78%)	0/10 (0%)	8/33 (24,24%)	
Porte da Universidade					
	Grande porte	10/23 (43,48%)	4/10 (40%)	14/33 (42,42%)	0,972
	Médio porte	7/23 (30,43%)	3/10 (30%)	10/33 (30,30%)	
	Pequeno porte	6/23 (26,09%)	3/10 (30%)	9/33 (27,28%)	
Respondente					
	Pró-reitor de Administração	16/23 (69,57%)	0/10 (0%)	16/33 (48,48%)	<0,001
	Pró-reitor de Planejamento	4/23 (17,39%)	1/10 (10%)	5/33 (15,15%)	
	Reitor	2/23 (8,7%)	8/10 (80%)	10/33 (30,3%)	
	Vice-Reitor	1/23 (4,35%)	1/10 (10%)	2/33 (6,06%)	
Regime					
	Autarquia	19/23 (82,61%)	7/10 (70%)	26/33 (78,79%)	0,726
	Fundação	4/23 (17,39%)	3/10 (30%)	7/33 (21,21%)	
Tempo no Cargo					
	Menos de 1 ano	6/23 (26,09%)	0/10 (0%)	6/33 (18,18%)	0,34
	1 a 3 anos	8/23 (34,78%)	3/10 (30%)	11/33 (33,33%)	
	4 a 6 anos	2/23 (8,7%)	2/10 (20%)	4/33 (12,12%)	
	7 a 9 anos	4/23 (17,39%)	2/10 (20%)	6/33 (18,18%)	
	Acima de 9 anos	3/23 (13,04%)	3/10 (30%)	6/33 (18,18%)	

Formação	Ciências Econômicas	5/21 (23,81)	0/10 (0%)	5/31 (16,13%)	0,191		
	Administração	4/21 (19,05%)	0/10 (0%)	4/31 (12,9%)			
	Ciências Contábeis	3/21 (14,29%)	0/10 (0%)	3/31 (9,68%)			
	Ciência da Computação	2/21 (9,52%)	0/10 (0%)	2/31 (6,45%)			
	Ciências Biológicas	1/21 (4,76%)	1/10 (10%)	2/31 (6,45%)			
	Engenharia Civil	0/21 (0%)	2/10 (20%)	2/31 (6,45%)			
	Engenharia metalúrgica	1/21 (4,76%)	1/10 (10%)	2/31 (6,45%)			
	Farmácia	1/21 (4,76%)	1/10 (10%)	2/31 (6,45%)			
	Agronomia	0/21 (0%)	1/10 (10%)	1/31 (3,23%)			
	Biologia	0/21 (0%)	1/10 (10%)	1/31 (3,23%)			
	Direito	1/21 (4,76%)	0/10 (0%)	1/31 (3,23%)			
	Engenharia Elétrica e Física	0/21 (0%)	1/10 (10%)	1/31 (3,23%)			
	Engenharia Florestal	0/21 (0%)	1/10 (10%)	1/31 (3,23%)			
	Engenharia Química	0/21 (0%)	1/10 (10%)	1/31 (3,23%)			
	Gestão Pública	1/21 (4,76%)	0/10 (0%)	1/31 (3,23%)			
	Matemática	1/21 (4,76%)	0/10 (0%)	1/31 (3,23%)			
	Medicina Veterinária	1/21 (4,76%)	0/10 (0%)	1/31 (3,23%)			
	Faixa Etária	30 a 39	1/23 (4,35%)	0/10 (0%)		1/33 (3,03%)	0,375
		40 a 49	7/23 (30,43%)	1/10 (10%)		8/33 (24,24%)	
50 a 59		11/23 (47,83%)	5/10 (50%)	16/33 (48,48%)			
A partir de 60		4/23 (17,39%)	4/10 (40%)	8/33 (24,24%)			

Fonte: dados da pesquisa.

Apêndice H

Tabela 13 - Descritiva das variáveis da Seção A, segundo 3 grupos formados pela Seção B.

Seção A		1 (n=12)	2 (n=10)	3 (n=11)	Total (n=33)	p
Região da Universidade	Centro Oeste	1/12 (8,33%)	0/10 (0%)	0/11 (0%)	1/33 (3,03%)	0,133
	Nordeste	4/12 (33,33%)	3/10 (30%)	2/11 (18,18%)	9/33 (27,27%)	
	Norte	2/12 (16,67%)	2/10 (20%)	1/11 (9,09%)	5/33 (15,15%)	
	Sudeste	0/12 (0%)	5/10 (50%)	5/11 (45,45%)	10/33 (30,3%)	
	Sul	5/12 (41,67%)	0/10 (0%)	3/11 (27,27%)	8/33 (24,24%)	
Porte da Universidade	Grande porte	6/12 (50,00%)	4/10 (40%)	4/11 (36,36%)	14/33 (42,42%)	0,525
	Médio porte	4/12 (33,33%)	3/10 (30%)	3/11 (27,28%)	10/33 (30,30%)	
	Pequeno porte	2/12 (16,67%)	3/10 (30%)	4/11 (36,36%)	9/33 (27,28%)	
Respondente	Pró-Reitor de Administração	9/12 (75%)	0/10 (0%)	7/11 (63,64%)	16/33 (48,48%)	0,002
	Pró-Reitor de Planejamento	1/12 (8,33%)	1/10 (10%)	3/11 (27,27%)	5/33 (15,15%)	
	Reitor	1/12 (8,33%)	8/10 (80%)	1/11 (9,09%)	10/33 (30,3%)	
	Vice-Reitor	1/12 (8,33%)	1/10 (10%)	0/11 (0%)	2/33 (6,06%)	
Regime	Autarquia	10/12 (83,33%)	7/10 (70%)	9/11 (81,82%)	26/33 (78,79%)	0,715
	Fundação	2/12 (16,67%)	3/10 (30%)	2/11 (18,18%)	7/33 (21,21%)	
Tempo no Cargo	Menos de 1 ano	3/12 (25%)	0/10 (0%)	3/11 (27,27%)	6/33 (18,18%)	0,374
	1 a 3 anos	6/12 (50%)	3/10 (30%)	2/11 (18,18%)	11/33 (33,33%)	
	4 a 6 anos	1/12 (8,33%)	2/10 (20%)	1/11 (9,09%)	4/33 (12,12%)	
	7 a 9 anos	2/12 (16,67%)	2/10 (20%)	2/11 (18,18%)	6/33 (18,18%)	
	Acima de 9 anos	0/12 (0%)	3/10 (30%)	3/11 (27,27%)	6/33 (18,18%)	

Formação	Ciências Econômicas	3/10 (30%)	0/10 (0%)	2/11 (20%)	5/31 (16,13%)	0,502		
	Administração	2/10 (20%)	0/10 (0%)	2/11 (18,18%)	4/31 (12,9%)			
	Ciências Contábeis	2/10 (20%)	0/10 (0%)	1/11 (9,09%)	3/31 (9,68%)			
	Ciência da Computação	0/10 (0%)	0/10 (0%)	2/11 (18,18%)	2/31 (6,45%)			
	Ciências Biológicas	0/10 (0%)	1/10 (10%)	1/11 (9,09%)	2/31 (6,45%)			
	Engenharia Civil	0/10 (0%)	2/10 (20%)	0/11 (0%)	2/31 (6,45%)			
	Engenharia metalúrgica	0/10 (0%)	1/10 (10%)	1/11 (9,09%)	2/31 (6,45%)			
	Farmácia	0/10 (0%)	1/10 (10%)	1/11 (9,09%)	2/31 (6,45%)			
	Agronomia	0/10 (0%)	1/10 (10%)	0/11 (0%)	1/31 (3,23%)			
	Biologia	0/10 (0%)	1/10 (10%)	0/11 (0%)	1/31 (3,23%)			
	Direito	1/10 (10%)	0/10 (0%)	0/11 (0%)	1/31 (3,23%)			
	Engenharia Elétrica e Física	0/10 (0%)	1/10 (10%)	0/11 (0%)	1/31 (3,23%)			
	Engenharia Florestal	0/10 (0%)	1/10 (10%)	0/11 (0%)	1/31 (3,23%)			
	Engenharia Química	0/10 (0%)	1/10 (10%)	0/11 (0%)	1/31 (3,23%)			
	Gestão Pública	0/10 (0%)	0/10 (0%)	1/11 (9,09%)	1/31 (3,23%)			
	Matemática	1/10 (10%)	0/10 (0%)	0/11 (0%)	1/31 (3,23%)			
	Medicina Veterinária	1/10 (10%)	0/10 (0%)	0/11 (0%)	1/31 (3,23%)			
	Faixa Etária	30 a 39	1/12 (8,33%)	0/10 (0%)	0/11 (0%)		1/33 (3,03%)	0,575
		40 a 49	3/12 (25%)	1/10 (10%)	4/11 (36,36%)		8/33 (24,24%)	
		50 a 59	6/12 (50%)	5/10 (50%)	5/11 (45,45%)		16/33 (48,48%)	
A partir de 60		2/12 (16,67%)	4/10 (40%)	2/11 (18,18%)	8/33 (24,24%)			

Fonte: dados da pesquisa

Apêndice I

Tabela 14 - Comparações das médias das variáveis da Parte 1, Seção C, com os 2 grupos formados pela Seção B.

Seção C - Escala Likert	1 (n=23)	2 (n=10)	Total (n=33)	p
Q 17. A Auditoria Interna auxilia a universidade na execução de suas estratégias.	3,86 ± 1,13 (n=22)	4,5 ± 0,97 (n=10)	4,06 ± 1,11 (n=32)	0,133
Q 18. A Auditoria Interna possui uma atuação flexível e alinhada com a estratégia da universidade.	3,86 ± 1,04 (n=22)	4,7 ± 0,67 (n=10)	4,12 ± 1,01 (n=32)	0,027
Q 19. A Auditoria Interna fornece visões proativas.	3,57 ± 1,24 (n=23)	4,22 ± 0,67 (n=9)	3,75 ± 1,14 (n=32)	0,144
Q 20. A Auditoria Interna atua de maneira proativa.	3,35 ± 1,37 (n=23)	4,5 ± 0,97 (n=10)	3,7 ± 1,36 (n=33)	0,022
Q 21. A Alta administração considera a Auditoria Interna uma instância interna de apoio à governança da universidade.	4,09 ± 1 (n=23)	4,9 ± 0,32 (n=10)	4,33 ± 0,92 (n=33)	0,018
Q 22. A Auditoria Interna contribui para assegurar a integridade na universidade.	4,35 ± 1,07 (n=23)	4,4 ± 1,26 (n=10)	4,36 ± 1,11 (n=33)	0,904
Q 23. A Auditoria Interna possui independência.	4,74 ± 0,86 (n=23)	4,7 ± 0,67 (n=10)	4,73 ± 0,8 (n=33)	0,9
Q 24. A Auditoria Interna avalia, de forma eficaz, os controles internos da gestão.	3,83 ± 1,11 (n=23)	4,5 ± 0,85 (n=10)	4,03 ± 1,07 (n=33)	0,098
Q 25. Os processos e procedimentos de auditoria são definidos, documentados e padronizados na organização.	3,96 ± 1,3 (n=23)	4,7 ± 0,48 (n=10)	4,18 ± 1,16 (n=33)	0,09
Q 26. A Auditoria Interna da universidade tem auditado mais aspectos legais (conformidade) do que aspectos relacionados ao desempenho (eficácia, eficiência e economicidade).	4,13 ± 0,97 (n=23)	3,9 ± 0,57 (n=10)	4,06 ± 0,86 (n=33)	0,49
Q 27. A quantidade de auditores efetivos é suficiente.	3,35 ± 1,3 (n=23)	3,4 ± 1,07 (n=10)	3,36 ± 1,22 (n=33)	0,912

Q 28. O diretor/coordenador da unidade de Auditoria Interna da universidade possui os conhecimentos e as habilidades necessárias para conduzir com excelência os trabalhos de auditoria.	4,17 ± 1,11 (n=23)	4,9 ± 0,32 (n=10)	4,39 ± 1 (n=33)	0,053
Q 29. O (s) auditor (es) interno (s), de maneira geral, possui (em) a qualificação necessária.	4,18 ± 0,85 (n=22)	4,7 ± 0,48 (n=10)	4,34 ± 0,79 (n=32)	0,084
Q 30. A Auditoria Interna da universidade conta com uma infraestrutura adequada	4,32 ± 0,89 (n=22)	4,1 ± 0,57 (n=10)	4,25 ± 0,8 (n=32)	0,485
Q 31. O conselho universitário da universidade, ou a instância de atribuição equivalente, aprova, de forma periódica, o Plano de Auditoria - PAINT	4,32 ± 1,29 (n=22)	4,5 ± 0,97 (n=10)	4,38 ± 1,18 (n=32)	0,694
Q 32. Os relatórios da Auditoria Interna são utilizados pelo conselho universitário, ou a instância de atribuição equivalente, para a tomada de decisões estratégicas na universidade.	3,27 ± 1,35 (n=22)	4,3 ± 0,95 (n=10)	3,59 ± 1,32 (n=32)	0,039
Q 33. O conselho universitário da universidade, ou a instância de atribuição equivalente, monitora a implementação das recomendações da auditoria interna.	3,23 ± 1,27 (n=22)	4,1 ± 0,88 (n=10)	3,51 ± 1,22 (n=32)	0,059
Q 34. A Auditoria Interna da universidade restringe a liberdade de atuação da Alta administração.	3,05 ± 1,46 (n=22)	2,1 ± 1,29 (n=10)	2,75 ± 1,46 (n=32)	0,089
Q 35. A Auditoria Interna atua de maneira coercitiva na universidade.	2,82 ± 1,5 (n=22)	1,9 ± 1,29 (n=10)	2,53 ± 1,48 (n=32)	0,105

Fonte: dados da pesquisa.

Apêndice J

Tabela 15 - Comparações das médias das variáveis da parte 1, Seção C, com os 3 grupos formados pela Seção B.

Seção C - Escala Likert	Grupo 1 (n=12)	Grupo 2 (n=10)	Grupo 3 (n=11)	Total (n=33)	p
Q 17. A Auditoria Interna auxilia a universidade na execução de suas estratégias.	3,5 ± 1,17 (n=12)	4,5 ± 0,97 (n=10)	4,3 ± 0,95 (n=10)	4,06 ± 1,11 (n=32)	0,077
Q 18. A Auditoria Interna possui uma atuação flexível e alinhada com a estratégia da universidade.	3,67 ± 1,07 (n=12)	4,7 ± 0,67 (n=10)	4,1 ± 0,99 (n=10)	4,12 ± 1,01 (n=32)	0,272
Q 19. A Auditoria Interna fornece visões proativas.	3,33 ± 1,37 (n=12)	4,22 ± 0,67 (n=9)	3,82 ± 1,08 (n=11)	3,75 ± 1,14 (n=32)	0,298
Q 20. A Auditoria Interna atua de maneira proativa.	3,08 ± 1,44 (n=12)	4,5 ± 0,97 (n=10)	3,64 ± 1,29 (n=11)	3,7 ± 1,36 (n=33)	0,311
Q 21. A Alta administração considera a Auditoria Interna uma instância interna de apoio à governança da universidade.	3,92 ± 1,08 (n=12)	4,9 ± 0,32 (n=10)	4,27 ± 0,9 (n=11)	4,33 ± 0,92 (n=33)	0,336
Q 22. A Auditoria Interna contribui para assegurar a integridade na universidade.	3,92 ± 1,31 (n=12)	4,4 ± 1,26 (n=10)	4,82 ± 0,4 (n=11)	4,36 ± 1,11 (n=33)	0,05
Q 23. A Auditoria Interna possui independência.	4,58 ± 1,16 (n=12)	4,7 ± 0,67 (n=10)	4,91 ± 0,3 (n=11)	4,73 ± 0,8 (n=33)	0,34
Q 24. A Auditoria Interna avalia, de forma eficaz, os controles internos da gestão.	3,83 ± 1,27 (n=12)	4,5 ± 0,85 (n=10)	3,82 ± 0,98 (n=11)	4,03 ± 1,07 (n=33)	0,995
Q 25. Os processos e procedimentos de auditoria são definidos, documentados e padronizados na organização.	3,83 ± 1,27 (n=12)	4,7 ± 0,48 (n=10)	4,09 ± 1,38 (n=11)	4,18 ± 1,16 (n=33)	0,575
Q 26 A Auditoria Interna da universidade tem auditado mais aspectos legais (conformidade) do que aspectos relacionados ao desempenho (eficácia, eficiência e economicidade).	4,08 ± 1,08 (n=12)	3,9 ± 0,57 (n=10)	4,18 ± 0,87 (n=11)	4,06 ± 0,86 (n=33)	0,802
Q 27. A quantidade de auditores efetivos é suficiente.	3,25 ± 1,14 (n=12)	3,4 ± 1,07 (n=10)	3,45 ± 1,51 (n=11)	3,36 ± 1,22 (n=33)	0,693

Q 28. O diretor/coordenador da unidade de Auditoria Interna da universidade possui os conhecimentos e as habilidades necessárias para conduzir com excelência os trabalhos de auditoria.	3,75 ± 1,36 (n=12)	4,9 ± 0,32 (n=10)	4,64 ± 0,5 (n=11)	4,39 ± 1 (n=33)	0,027
Q 29. O (s) auditor (es) interno (s), de maneira geral, possui (em) a qualificação necessária.	3,92 ± 1 (n=12)	4,7 ± 0,48 (n=10)	4,5 ± 0,53 (n=10)	4,34 ± 0,79 (n=32)	0,068
Q 30. A Auditoria Interna da universidade conta com uma infraestrutura adequada.	4,25 ± 1,06 (n=12)	4,1 ± 0,57 (n=10)	4,4 ± 0,7 (n=10)	4,25 ± 0,8 (n=32)	0,697
Q 31. O conselho universitário da universidade, ou a instância de atribuição equivalente, aprova, de forma periódica, o Plano de Auditoria – PAINT.	4,08 ± 1,31 (n=12)	4,5 ± 0,97 (n=10)	4,6 ± 1,26 (n=10)	4,38 ± 1,18 (n=32)	0,307
Q 32. Os relatórios da Auditoria Interna são utilizados pelo conselho universitário, ou a instância de atribuição equivalente, para a tomada de decisões estratégicas na universidade.	3,33 ± 1,44 (n=12)	4,3 ± 0,95 (n=10)	3,2 ± 1,32 (n=10)	3,59 ± 1,32 (n=32)	0,898
Q 33. O conselho universitário da universidade, ou a instância de atribuição equivalente, monitora a implementação das recomendações da auditoria interna.	3,17 ± 1,34 (n=12)	4,1 ± 0,88 (n=10)	3,3 ± 1,25 (n=10)	3,51 ± 1,22 (n=32)	0,732
Q 34. A Auditoria Interna da universidade restringe a liberdade de atuação da Alta administração.	3 ± 1,41 (n=12)	2,1 ± 1,29 (n=10)	3,1 ± 1,6 (n=10)	2,75 ± 1,46 (n=32)	0,943
Q 35. A Auditoria Interna atua de maneira coercitiva na universidade	3,42 ± 1,44 (n=12)	1,9 ± 1,29 (n=10)	2,1 ± 1,29 (n=10)	2,53 ± 1,48 (n=32)	0,028

Fonte: dados da pesquisa.

Apêndice K

Tabela 16 - Comparações das variáveis da Parte 2, Seção C, com os 2 grupos formados pela Seção B.

		Grupo 1 (n=23)	Grupo 2 (n=10)	Total (n=33)	p
Q36. A universidade já foi submetida à avaliação por empresas privadas de auditoria (Auditorias externas ou independentes)	Não	23/23 (100%)	10/10 (100%)	33/33 (100%)	-
	Sim	0/23 (0%)	0/10 (0%)	0/33 (0%)	
Q37. A auditoria interna da universidade possui Regimento Interno/Estatuto?	Não	6/23 (26.1%)	1/10 (10%)	7/33 (21.2%)	0.565
	Sim	17/23 (73.9%)	9/10 (90%)	26/33 (78.8%)	
Q38. Quantidade de auditores	Apenas 1	1/23 (4,3%)	0/10 (0%)	1/33 (3%)	0,509
	2 a 4	15/23 (65,2%)	7/10 (70%)	22/33 (66,7%)	
	5 a 7	6/23 (26,1%)	2/10 (20%)	8/33 (24,2%)	
	8 a 10	0/23 (0%)	1/10 (10%)	1/33 (3%)	
	Acima de 10	1/23 (4,3%)	0/10 (0%)	1/33 (3%)	
Q39. Localização da Auditoria Interna	Centralizada - Campus	1/23 (4,3%)	0/10 (0%)	1/33 (3%)	0,252
	Centralizada - Reitoria	22/23 (95,7%)	9/10 (90%)	31/33 (93,9%)	
	Descentralizada	0/23 (0%)	1/10 (10%)	1/33 (3%)	
Q40. Qual é a função da Auditoria Interna que agrega mais valor à governança da universidade?					0,468
	Avaliação	14/23 (60,9%)	4/10 (40%)	18/33 (54,5%)	
	Consultoria	9/23 (39,1%)	6/10 (60%)	15/33 (45,5%)	

Q41. Nos trabalhos de avaliação (<i>assurance</i>) desenvolvidos pela Auditoria Interna, qual é a atividade que agrega mais valor para a governança da universidade?				0,271
	Gestão de riscos	13/23 (56,5%)	3/10 (30%)	16/33 (48,5%)
	Processos de governança	3/23 (13%)	1/10 (10%)	4/33 (12,1%)
	Controles internos	7/23 (30,4%)	6/10 (60%)	13/33 (39,4%)
Q42. Nas atividades de avaliação (<i>assurance</i>), mencionadas anteriormente, qual é a atividade desenvolvida com maior frequência pela Auditoria Interna?				0,278
	Gestão de riscos	0/23 (0%)	1/10 (10%)	1/33 (3%)
	Processos de governança	4/23 (17,4%)	1/10 (10%)	5/33 (15,2%)
	Controles internos	19/23 (82,6%)	8/10 (80%)	27/33 (81,8%)
Q43. Nos trabalhos de consultoria/assessoria (<i>consulting</i>) desenvolvidos pela Auditoria Interna, qual é a atividade que agrega mais valor para a governança da universidade?				0,642
	Orientação em gestão de riscos	3/22 (13,6%)	3/10 (30%)	6/32 (18,8%)
	Orientação quanto à forma de prestação de contas	3/22 (13,6%)	1/10 (10%)	4/32 (12,5%)
	Sugestões para a melhoria dos controles internos	8/22 (36,4%)	2/10 (20%)	10/32 (31,2%)
	Orientação na legalidade dos processos	4/22 (18,2%)	1/10 (10%)	5/32 (15,6%)
	Proposição de mecanismos de controle social	0/22 (0%)	0/10 (0%)	0/32 (0%)
	Proposição de ações corretivas para os desvios gerenciais	3/22 (13,6%)	3/10 (30%)	6/32 (18,8%)
	Sugestões de providências em suspeitas de práticas fraudulentas	1/22 (4,5%)	0/10 (0%)	1/32 (3,1%)
Q44. Qual é a área da universidade em que a Auditoria Interna agrega mais valor à governança?				0,178
	Gestão de Riscos	4/23 (17,4%)	6/10 (60%)	10/33 (30,3%)
	Recursos Humanos	3/23 (13%)	0/10 (0%)	3/33 (9,1%)
	Patrimonial	1/23 (4,3%)	0/10 (0%)	1/33 (3%)
	Suprimento	10/23 (43,5%)	2/10 (20%)	12/33 (36,4%)
	Acadêmica	0/23 (0%)	0/10 (0%)	0/33 (0%)
	Contábil	3/23 (13%)	1/10 (10%)	4/33 (12,1%)

	Orçamentária	1/23 (4,3%)	0/10 (0%)	1/33 (3%)	
	Financeira	1/23 (4,3%)	0/10 (0%)	1/33 (3%)	
	Convênios FAP	0/23 (0%)	1/10 (10%)	1/33 (3%)	
Q45. As ações de controle da auditoria interna, integrantes do Plano Anual de Auditoria Interna – PAINT, são desenvolvidas com base em uma matriz de risco elaborada pelos auditores internos?					0,006
	Não	16/23 (69,6%)	1/10 (10%)	17/33 (51,5%)	
	Sim	7/23 (30,4%)	9/10 (90%)	16/33 (48,5%)	
Q46. Em caso positivo, quais são os benefícios identificados pela Alta administração?					
Relatórios com recomendações sobre como reduzir os riscos antes que eles se materializem.					
	Sim	6/7 (85,7%)	7/9 (77,8%)	13/16 (81,2%)	1
Relatórios de auditoria com foco nas áreas prioritárias					
	Sim	6/7 (85,7%)	7/9 (77,8%)	13/16 (81,2%)	1
Redução dos custos dos trabalhos de auditoria					
	Sim	2/7 (28,6%)	0/9 (0%)	2/16 (12,5%)	0,341
Maior interação com a Alta administração					
	Sim	4/7 (57,1%)	5/9 (55,6%)	9/16 (56,2%)	1

Fonte: dados da pesquisa.

Apêndice L

Tabela 17- Comparações das variáveis da Parte 2, Seção C, com os 3 grupos formados pela Seção B.

Seção C		Grupo 1 (n=12)	Grupo 2 (n=10)	Grupo 3 (n=11)	Total (n=33)	P
Q36. A universidade já foi submetida à avaliação por empresas privadas de auditoria (Auditorias externas ou independentes)	Não	12/12 (100%)	10/10 (100%)	11/11 (100%)	33/33 (100%)	-
	Sim	0/12 (0%)	0/10 (0%)	0/11 (0%)	0/33 (0%)	
Q37. A auditoria interna da universidade possui Regimento Interno/Estatuto?	Não	4/12 (33.3%)	1/10 (10%)	2/11 (18.2%)	7/33 (21.2%)	0,393
	Sim	8/12 (66.7%)	9/10 (90%)	9/11 (81.8%)	26/33 (78.8%)	
Q38. Quantidade de auditores	Apenas 1	0/12 (0%)	0/10 (0%)	1/11 (9,1%)	1/33 (3,0%)	0,558
	2 a 4	9/12 (75%)	7/10 (70%)	6/11 (54,5%)	22/33 (66,7%)	
	5 a 7	3/12 (25%)	2/10 (20%)	3/11 (27,3%)	8/33 (24,2%)	
	8 a 10	0/12 (0%)	1/10 (10%)	0/11 (0%)	1/33 (3,0%)	
	Acima de 10	0/12 (0%)	0/10 (0%)	1/11 (9,1%)	1/33 (3,0%)	
Q39. Localização da Auditoria Interna	Centralizada - Campus	1/12 (8,3%)	0/10 (0%)	0/11 (0%)	1/33 (3,0%)	0,391
	Centralizada - Reitoria	11/12 (91,7%)	9/10 (90%)	11/11 (100%)	31/33 (93,9%)	
	Descentralizada	0/12 (0%)	1/10 (10%)	0/11 (0%)	1/33 (3,0%)	
Q40. Qual é a função da Auditoria Interna que agrega mais valor à governança da universidade?	Avaliação	9/12 (75%)	4/10 (40%)	5/11 (45,5%)	18/33 (54,5%)	0,197
	Consultoria	3/12 (25%)	6/10 (60%)	6/11 (54,5%)	15/33 (45,5%)	

Q41. Nos trabalhos de avaliação (<i>assurance</i>) desenvolvidos pela Auditoria Interna, qual é a atividade que agrega mais valor para a governança da universidade?					
Avaliação da gestão de riscos	7/12 (58,3%)	3/10 (30%)	6/11 (54,5%)	16/33 (48,5%)	0,543
Avaliação dos processos de governança	2/12 (16,7%)	1/10 (10%)	1/11 (9,1%)	4/33 (12,1%)	
Avaliação dos controles internos	3/12 (25%)	6/10 (60%)	4/11 (36,4%)	13/33 (39,4%)	
Q42. Nas atividades de avaliação (<i>assurance</i>), mencionadas anteriormente, qual é a atividade desenvolvida com maior frequência pela Auditoria Interna?					
Avaliação da gestão de riscos	0/12 (0%)	1/10 (10%)	0/11 (0%)	1/33 (3%)	0,633
Avaliação dos processos de governança	2/12 (16,7%)	1/10 (10%)	2/11 (18,2%)	5/33 (15,2%)	
Avaliação dos controles internos	10/12 (83,3%)	8/10 (80%)	9/11 (81,8%)	27/33 (81,8%)	
Q43. Nos trabalhos de consultoria/assessoria (<i>consulting</i>) desenvolvidos pela Auditoria Interna, qual é a atividade que agrega mais valor para a governança da universidade?					
Orientação em gestão de riscos	1/11 (9,1%)	3/10 (30%)	2/11 (18,2%)	6/32 (18,8%)	0,685
Orientação quanto à forma de prestação de contas	2/11 (18,2%)	1/10 (10%)	1/11 (9,1%)	4/32 (12,5%)	
Sugestões para a melhoria dos controles internos	5/11 (45,5%)	2/10 (20%)	3/11 (27,3%)	10/32 (31,2%)	
Orientação quanto à legalidade dos processos	1/11 (9,1%)	1/10 (10%)	3/11 (27,3%)	5/32 (15,6%)	
Proposição de mecanismos de controle social	0/11 (0%)	0/10 (0%)	0/11 (0%)	0/32 (0%)	
Proposição de ações corretivas para os desvios gerenciais	1/11 (9,1%)	3/10 (30%)	2/11 (18,2%)	6/32 (18,8%)	
Sugestões de providências em suspeitas de práticas fraudulentas	1/11 (9,1%)	0/10 (0%)	0/11 (0%)	1/32 (3,1%)	
Q44. Qual é a área da universidade em que a Auditoria Interna agrega mais valor à governança?					
Gestão de Riscos	2/12 (16,7%)	6/10 (60%)	2/11 (18,2%)	10/33 (30,3%)	0,182
Recursos Humanos	2/12 (16,7%)	0/10 (0%)	1/11 (9,1%)	3/33 (9,1%)	
Patrimonial	0/12 (0%)	0/10 (0%)	1/11 (9,1%)	1/33 (3%)	
Suprimento	6/12 (50%)	2/10 (20%)	4/11 (36,4%)	12/33 (36,4%)	

	Acadêmica	0/12 (0%)	0/10 (0%)	0/11 (0%)	0/33 (0%)	
	Contábil	0/12 (0%)	1/10 (10%)	3/11 (27,3%)	4/33 (12,1%)	
	Orçamentária	1/12 (8,3%)	0/10 (0%)	0/11 (0%)	1/33 (3%)	
	Financeira	1/12 (8,3%)	0/10 (0%)	0/11 (0%)	1/33 (3%)	
	Convênios FAP	0/12 (0%)	1/10 (10%)	0/11 (0%)	1/33 (3%)	
Q45. As ações de controle da auditoria interna, integrantes do Plano Anual de Auditoria Interna – PAINT, são desenvolvidas com base em uma matriz de risco elaborada pelos auditores internos?						
	Não	8/12 (66,7%)	1/10 (10%)	8/11 (72,7%)	17/33 (51,5%)	0,007
	Sim	4/12 (33,3%)	9/10 (90%)	3/11 (27,3%)	16/33 (48,5%)	
Q46. Em caso positivo, quais são os benefícios identificados pela Alta administração?						
Relatórios com recomendações sobre como reduzir os riscos antes que eles se materializem.						
	Sim	4/4 (100%)	7/9 (77,8%)	2/3 (81,2%)	13/16 (81,2%)	0,493
Relatórios de auditoria com foco nas áreas prioritárias.						
	Sim	3/4 (75%)	7/9 (77,8%)	3/3 (100%)	13/16 (81,2%)	0,649
Redução dos custos dos trabalhos de auditoria.						
	Sim	2/4 (50%)	0/9 (0%)	0/3 (0%)	2/16 (12,5%)	0,032
Maior interação com a Alta administração.						
	Sim	3/4 (75%)	5/9 (55,6%)	1/3 (33,3%)	9/16 (56,2%)	0,545

Fonte: dados da pesquisa.

Apêndice M

Tabela 18 - Comparações das variáveis da Seção A com as respostas da questão nº 45 - *As ações de controle da auditoria interna, integrantes do Plano Anual de Auditoria Interna - PAINT, são desenvolvidas com base em uma matriz de risco elaborada pelos auditores internos?*

Seção A		NÃO (n=17)	SIM (n=16)	Total (n=33)	p
Região da Universidade	Centro Oeste	1/17 (5,88%)	0/16 (0%)	1/33 (3,03%)	0,299
	Nordeste	4/17 (23,53%)	5/16 (31,25%)	9/33 (27,27%)	
	Norte	3/17 (17,65%)	2/16 (12,5%)	5/33 (15,15%)	
	Sudeste	3/17 (17,65%)	7/16 (43,75%)	10/33 (30,3%)	
	Sul	6/17 (35,29%)	2/16 (12,5%)	8/33 (24,24%)	
Porte da Universidade	Grande porte	8/17 (47,06%)	6/16 (37,50%)	14/33 (42,42%)	0,589
	Médio porte	5/17 (29,41%)	5/16 (31,25%)	10/33 (30,30%)	
	Pequeno porte	4/17 (23,53%)	5/16 (31,25%)	9/33 (27,28%)	
Respondente	Pró-reitor de Administração	11/17 (64,71%)	5/16 (31,25%)	16/33 (48,48%)	0,110
	Pró-reitor de Planejamento	3/17 (17,65%)	2/16 (12,5%)	5/33 (15,15%)	
	Reitor	2/17 (11,76%)	8/16 (50%)	10/33 (30,3%)	
	Vice-Reitor	1/17 (5,88%)	1/16 (6,25%)	2/33 (6,06%)	
Regime	Autarquia	15/17 (88,24%)	11/16 (68,75%)	26/33 (78,79%)	0,346
	Fundação	2/17 (11,76%)	5/16 (31,25%)	7/33 (21,21%)	
Tempo no Cargo	Menos de 1 ano	5/17 (29,41%)	1/16 (6,25%)	6/33 (18,18%)	0,249
	1 a 3 anos	6/17 (35,29%)	5/16 (31,25%)	11/33 (33,33%)	
	4 a 6 anos	2/17 (11,76%)	2/16 (12,5%)	4/33 (12,12%)	

Formação	7 a 9 anos	3/17 (17,65%)	3/16 (18,75%)	6/33 (18,18%)	0,650
	Acima de 9 anos	1/17 (5,88%)	5/16 (31,25%)	6/33 (18,18%)	
Formação	Ciências Econômicas	3/15 (20%)	2/16 (12,5%)	5/31 (16,13%)	0,650
	Administração	3/15 (20%)	1/16 (6,25%)	4/31 (12,9%)	
	Ciências Contábeis	1/15 (6,67%)	2/16 (12,5%)	3/31 (9,68%)	
	Ciência da Computação	2/15 (13,33%)	0/16 (0%)	2/31 (6,45%)	
	Ciências Biológicas	1/15 (6,67%)	1/16 (6,25%)	2/31 (6,45%)	
	Engenharia Civil	1/15 (6,67%)	1/16 (6,25%)	2/31 (6,45%)	
	Engenharia metalúrgica	0/15 (0%)	2/16 (12,5%)	2/31 (6,45%)	
	Farmácia	1/15 (6,67%)	1/16 (6,25%)	2/31 (6,45%)	
	Agronomia	0/15 (0%)	1/16 (6,25%)	1/31 (3,23%)	
	Biologia	0/15 (0%)	1/16 (6,25%)	1/31 (3,23%)	
	Ciências Biológicas	1/15 (6,67%)	1/16 (6,25%)	2/31 (6,45%)	
	Direito	1/15 (6,67%)	0/16 (0%)	1/31 (3,23%)	
	Engenharia Elétrica e Física	0/15 (0%)	1/16 (6,25%)	1/31 (3,23%)	
	Engenharia Florestal	0/15 (0%)	1/16 (6,25%)	1/31 (3,23%)	
	Engenharia Química	0/15 (0%)	1/16 (6,25%)	1/31 (3,23%)	
	Gestão Pública	0/15 (0%)	1/16 (6,25%)	1/31 (3,23%)	
	Matemática	1/15 (6,67%)	0/16 (0%)	1/31 (3,23%)	
	Medicina Veterinária	1/15 (6,67%)	0/16 (0%)	1/31 (3,23%)	
Faixa Etária	30 a 39	1/17 (5,88%)	0/16 (0%)	1/33 (3,03%)	0,174
	40 a 49	6/17 (35,29%)	2/16 (12,5%)	8/33 (24,24%)	
	50 a 59	8/17 (47,06%)	8/16 (50%)	16/33 (48,48%)	
	A partir de 60	2/17 (11,76%)	6/16 (37,5%)	8/33 (24,24%)	

Fonte: dados da pesquisa.

Apêndice N

Tabela 19 - Comparações das variáveis da Seção B com as respostas da questão nº 45.

Seção B	NAO (n=17)	SIM (n=16)	Total (n=33)	p
Comitê de Governança, Riscos e Controles				
Não	14/17 (82,35%)	7/16 (43,75%)	21/33 (63,64%)	0,052
Sim	3/17 (17,65%)	9/16 (56,25%)	12/33 (36,36%)	
Comitê de Auditoria				
Não	4/17 (23,53%)	4/16 (25%)	8/33 (24,24%)	1,000
Sim	13/17 (76,47%)	12/16 (75%)	25/33 (75,76%)	
Código de Conduta				
Não	7/17 (41,18%)	4/16 (25%)	11/33 (33,33%)	0,538
Sim	10/17 (58,82%)	12/16 (75%)	22/33 (66,67%)	
Monitora Código				
Não	7/16 (43,75%)	5/15 (33,33%)	12/31 (38,71%)	0,821
Sim	9/16 (56,25%)	10/15 (66,67%)	19/31 (61,29%)	
Riscos são gerenciados pela Alta administração?				
Não	16/17 (94,12%)	6/16 (37,5%)	22/33 (66,67%)	0,002
Sim	1/17 (5,88%)	10/16 (62,5%)	11/33 (33,33%)	
Link, Relatórios Anuais de Gestão				
Não	1/17 (5,88%)	1/16 (6,25%)	2/33 (6,06%)	1,000

	Sim	16/17 (94,12%)	15/16 (93,75%)	31/33 (93,94%)	
Link, Relatórios Auditoria Interna	Não	6/17 (35,29%)	8/16 (50%)	14/33 (42,42%)	0,616
	Sim	11/17 (64,71%)	8/16 (50%)	19/33 (57,58%)	
Conselheiros externos e independentes	Não	6/17 (35,29%)	3/16 (18,75%)	9/33 (27,27%)	0,499
	Sim	11/17 (64,71%)	13/16 (81,25%)	24/33 (72,73%)	
Auditoria Interna					
	Conselho curador	3/17 (17,65%)	2/16 (12,5%)	5/33 (15,15%)	0,524
	Conselho universitário	4/17 (23,53%)	7/16 (43,75%)	11/33 (33,33%)	
	Pró-reitor de administração	1/17 (5,88%)	0/16 (0%)	1/33 (3,03%)	
	Reitor	9/17 (52,94%)	7/16 (43,75%)	16/33 (48,48%)	
Q16. Tempo de Gestão Riscos					
	Não implementou até o presente momento	16/17 (94,12%)	6/16 (37,5%)	22/33 (66,67%)	0,007
	Menos de 1 ano	1/17 (5,88%)	5/16 (31,25%)	6/33 (18,18%)	
	1 a 3 anos	0/17 (0%)	4/16 (25%)	4/33 (12,12%)	
	Não tenho a informação	0/17 (0%)	1/16 (6,25%)	1/33 (3,03%)	

Fonte: dados da pesquisa.

Apêndice O

Tabela 20 - Comparações das médias das variáveis da Parte 1, Seção C, com as respostas da questão nº 45.

Seção C - Escala Likert	NÃO (n=17)	SIM (n=16)	Total (n=33)	p
Q 17. A Auditoria Interna auxilia a universidade na execução de suas estratégias.	3,69 ± 1,25 (n=16)	4,44 ± 0,81 (n=16)	4,06 ± 1,11 (n=32)	0,053
Q 18. A Auditoria Interna possui uma atuação flexível e alinhada com a estratégia da universidade.	3,75 ± 1,18 (n=16)	4,5 ± 0,63 (n=16)	4,12 ± 1,01 (n=32)	0,033
Q 19. A Auditoria Interna fornece visões proativas.	3,41 ± 1,33 (n=17)	4,13 ± 0,74 (n=15)	3,75 ± 1,14 (n=32)	0,072
Q 20. A Auditoria Interna atua de maneira proativa.	3,06 ± 1,48 (n=17)	4,38 ± 0,81 (n=16)	3,7 ± 1,36 (n=33)	0,004
Q 21. A Alta administração considera a Auditoria Interna uma instância interna de apoio à governança da universidade.	3,88 ± 1,05 (n=17)	4,81 ± 0,4 (n=16)	4,33 ± 0,92 (n=33)	0,002
Q 22. A Auditoria Interna contribui para assegurar a integridade na universidade.	4,29 ± 1,16 (n=17)	4,44 ± 1,09 (n=16)	4,36 ± 1,11 (n=33)	0,718
Q 23. A Auditoria Interna possui independência.	4,71 ± 0,99 (n=17)	4,75 ± 0,58 (n=16)	4,73 ± 0,8 (n=33)	0,877
Q 24. A Auditoria Interna avalia, de forma eficaz, os controles internos da gestão.	3,59 ± 1,18 (n=17)	4,5 ± 0,73 (n=16)	4,03 ± 1,07 (n=33)	0,012
Q 25. Os processos e procedimentos de auditoria são definidos, documentados e padronizados na organização.	3,59 ± 1,33 (n=17)	4,81 ± 0,4 (n=16)	4,18 ± 1,16 (n=33)	0,001
Q 26. A Auditoria Interna da universidade tem auditado mais aspectos legais (conformidade) do que aspectos relacionados ao desempenho (eficácia, eficiência e economicidade)	4,12 ± 1,11 (n=17)	4 ± 0,52 (n=16)	4,06 ± 0,86 (n=33)	0,702
Q 27. A quantidade de auditores efetivos é suficiente	3,41 ± 1,28 (n=17)	3,31 ± 1,2 (n=16)	3,36 ± 1,22 (n=33)	0,82
Q 28. O diretor/coordenador da unidade de Auditoria Interna da universidade possui os conhecimentos e as habilidades necessárias para conduzir com excelência os trabalhos de auditoria.	4 ± 1,22 (n=17)	4,81 ± 0,4 (n=16)	4,39 ± 1 (n=33)	0,017

Q 29. O (s) auditor (es) interno (s), de maneira geral, possui (em) a qualificação.	4,06 ± 0,93 (n=16)	4,62 ± 0,5 (n=16)	4,34 ± 0,79 (n=32)	0,041
Q 30. A Auditoria Interna da universidade conta com uma infraestrutura adequada	4,19 ± 0,98 (n=16)	4,31 ± 0,6 (n=16)	4,25 ± 0,8 (n=32)	0,667
Q 31. O conselho universitário da universidade, ou a instância de atribuição equivalente, aprova, de forma periódica, o Plano de Auditoria - PAINT	4,06 ± 1,44 (n=16)	4,69 ± 0,79 (n=16)	4,38 ± 1,18 (n=32)	0,138
Q 32. Os relatórios da Auditoria Interna são utilizados pelo conselho universitário, ou a instância de atribuição equivalente, para a tomada de decisões estratégicas na universidade.	2,81 ± 1,22 (n=16)	4,38 ± 0,89 (n=16)	3,59 ± 1,32 (n=32)	<0,001
Q 33. O conselho universitário da universidade, ou a instância de atribuição equivalente, monitora a implementação das recomendações da auditoria interna.	3,19 ± 1,22 (n=16)	3,81 ± 1,17 (n=16)	3,51 ± 1,22 (n=32)	0,15
Q 34. A Auditoria Interna da universidade restringe a liberdade de atuação da Alta administração.	3,06 ± 1,61 (n=16)	2,44 ± 1,26 (n=16)	2,75 ± 1,46 (n=32)	0,232
Q 35. A Auditoria Interna atua de maneira coercitiva na universidade	2,69 ± 1,66 (n=16)	2,38 ± 1,31 (n=16)	2,53 ± 1,48 (n=32)	0,559

Fonte: dados da pesquisa.

Apêndice P

Tabela 21 - Comparações das variáveis da Parte 2, Seção C, com as respostas da questão nº 45.

Seção C		NÃO (n=17)	SIM (n=16)	Total (n=33)	p
Q36. A universidade já foi submetida à avaliação por empresas privadas de auditoria (Auditorias externas ou independentes)	Não	17/17 (100%)	16/16 (100%)	33/33 (100%)	-
	Sim	0/17 (0%)	0/16 (0%)	0/33 (0%)	
Q37. A auditoria interna da universidade possui Regimento Interno/Estatuto?	Não	6/17 (35.3%)	1/16 (6.2%)	7/33 (21.2%)	0,107
	Sim	11/17 (64.7%)	15/16 (93.8%)	26/33 (78.8%)	
Q38. Quantidade de auditores	Apenas 1	0/17 (0%)	1/16 (6,2%)	1/33 (3%)	0,272
	2 a 4	10/17 (58,8%)	12/16 (75%)	22/33 (66,7%)	
	5 a 7	6/17 (35,3%)	2/16 (12,5%)	8/33 (24,2%)	
	8 a 10	0/17 (0%)	1/16 (6,2%)	1/33 (3%)	
	Acima de 10	1/17 (5,9%)	0/16 (0%)	1/33 (3%)	
Q39. Localização da Auditoria Interna	Centralizada - Campus	1/17 (5,9%)	0/16 (0%)	1/33 (3%)	0,367
	Centralizada - Reitoria	16/17 (94,1%)	15/16 (93,8%)	31/33 (93,9%)	
	Descentralizada	0/17 (0%)	1/16 (6,2%)	1/33 (3%)	

Q40. Qual é a função da Auditoria Interna que agrega mais valor à governança da universidade?					
	Avaliação	10/17 (58,8%)	8/16 (50%)	18/33 (54,5%)	0,874
	Consultoria	7/17 (41,2%)	8/16 (50%)	15/33 (45,5%)	
Q41. Nos trabalhos de avaliação (<i>assurance</i>) desenvolvidos pela Auditoria Interna, qual é a atividade que agrega mais valor para a governança da universidade?					
	Avaliação da gestão de riscos	10/17 (58,8%)	6/16 (37,5%)	16/33 (48,5%)	0,435
	Avaliação dos processos de governança	2/17 (11,8%)	2/16 (12,5%)	4/33 (12,1%)	
	Avaliação dos controles internos	5/17 (29,4%)	8/16 (50%)	13/33 (39,4%)	
Q42. Nas atividades de avaliação (<i>assurance</i>), mencionadas anteriormente, qual é a atividade desenvolvida com maior frequência pela Auditoria Interna?					
	Avaliação da gestão de riscos	0/17 (0%)	1/16 (6,2%)	1/33 (3%)	0,547
	Avaliação dos processos de governança	3/17 (17,6%)	2/16 (12,5%)	5/33 (15,2%)	
	Avaliação dos controles internos	14/17 (82,4%)	13/16 (81,2%)	27/33 (81,8%)	

Q43. Nos trabalhos de consultoria/assessoria (<i>consulting</i>) desenvolvidos pela Auditoria Interna, qual é a atividade que agrega mais valor para a governança da universidade?				
Orientação em gestão de riscos	2/17 (11.8%)	4/15 (26.7%)	6/32 (18.8%)	0.29
Prestação de contas	4/17 (23.5%)	0/15 (0%)	4/32 (12.5%)	
Sugestão de melhoria de controles internos	4/17 (23.5%)	6/15 (40%)	10/32 (31.2%)	
Orientação na legalidade dos processos	3/17 (17.6%)	2/15 (13.3%)	5/32 (15.6%)	
Proposição de mecanismos de controle social	0/17 (0%)	0/15 (0%)	0/32 (0%)	
Proposição de ações corretivas de desvios gerenciais	3/17 (17.6%)	3/15 (20%)	6/32 (18.8%)	
Providências de suspeitas de práticas fraudulentas	1/17 (5.9%)	0/15 (0%)	1/32 (3.1%)	
Q44. Qual é a área da universidade em que a Auditoria Interna agrega mais valor à governança?				
Gestão de Riscos	3/17 (17,6%)	7/16 (43,8%)	10/33 (30,3%)	0,512
Recursos Humanos	2/17 (11,8%)	1/16 (6,2%)	3/33 (9,1%)	
Patrimonial	1/17 (5,9%)	0/16 (0%)	1/33 (3%)	
Suprimento	7/17 (41,2%)	5/16 (31,2%)	12/33 (36,4%)	
Acadêmica	0/17 (0%)	0/16 (0%)	0/33 (0%)	
Contábil	2/17 (11,8%)	2/16 (12,5%)	4/33 (12,1%)	
Orçamentária	1/17 (5,9%)	0/16 (0%)	1/33 (3%)	
Financeira	1/17 (5,9%)	0/16 (0%)	1/33 (3%)	
Convênios FAP	0/17 (0%)	1/16 (6,2%)	1/33 (3%)	
Q45. As ações de controle da auditoria interna, integrantes do Plano Anual de Auditoria Interna – PAINT, são desenvolvidas com base em uma matriz de risco elaborada pelos auditores internos?				
Não	17/17 (100%)	0/16 (0%)	17/33 (51,5%)	<0,001
Sim	0/17 (0%)	16/16 (100%)	16/33 (48,5%)	
Q46. Em caso positivo, quais são os benefícios identificados pela Alta				

administração?					
Relatórios com recomendações sobre como reduzir os riscos antes que eles se materializem	Sim	-	13/16 (81,2%)	13/16 (81,2%)	-
Relatórios de auditoria com foco nas áreas prioritárias	Sim	-	13/16 (81,2%)	13/16 (81,2%)	
Redução dos custos dos trabalhos de auditoria	Sim	-	2/16 (12,5%)	2/16 (12,5%)	
Maior interação com a Alta administração	Sim	-	9/16 (56,2%)	9/16 (56,2%)	

Fonte: dados da pesquisa.