



**FÁBIO DA SILVA ARAÚJO**

**CONTROLE INTERNO NO PODER EXECUTIVO FEDERAL: UM ESTUDO EXPLORATÓRIO QUANTO À PERCEPÇÃO DOS AUDITORES INTERNOS DAS INSTITUIÇÕES FEDERAIS DE ENSINO (IFE's) SOBRE A ATUAÇÃO DA CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO (CGU).**

**Recife-PE**

2007

**FÁBIO DA SILVA ARAÚJO**

**CONTROLE INTERNO NO PODER EXECUTIVO FEDERAL: UM ESTUDO  
EXPLORATÓRIO QUANTO À PERCEPÇÃO DOS AUDITORES INTERNOS DAS  
INSTITUIÇÕES FEDERAIS DE ENSINO (IFE's) SOBRE ATUAÇÃO DA  
CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO (CGU) .**

Dissertação apresentada ao Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, da Universidade Federal de Pernambuco, da Universidade Federal da Paraíba e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Marco Tullio de Castro Vasconcelos

**Recife-PE**  
2007

## **FÁBIO DA SILVA ARAÚJO**

**CONTROLE INTERNO NO PODER EXECUTIVO FEDERAL: UM ESTUDO EXPLORATÓRIO QUANTO À PERCEPÇÃO DOS AUDITORES INTERNOS DAS INSTITUIÇÕES FEDERAIS DE ENSINO (IFE's) SOBRE ATUAÇÃO DA CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO (CGU) .**

Dissertação apresentada ao Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, da Universidade Federal de Pernambuco, da Universidade Federal da Paraíba e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Marco Tullio de Castro Vasconcelos.

Área de Concentração: Mensuração Contábil.

Aprovada em 30/05/2007.

### **BANCA EXAMINADORA:**

Prof. Dr. Marco Tullio de Castro Vasconcelos (Unb/UFPE/UFPB/UFRN) - Orientador

Prof. Dr. José Francisco Ribeiro Filho (Unb/UFPE/UFPB/UFRN) - Membro Interno

Prof. Dr. Lino Martins Silva (UERJ) - Membro Externo

## DEDICATÓRIA

Ao meu bom Deus, sempre! A Fabiana, esposa, companheira e amiga, e aos meus filhos Yan Victor, Ytalo e Yasmin Vitória, pérolas da minha vida, na esperança do “bom” exemplo e de ser tido como um bom esposo e pai.

## **AGRADECIMENTOS**

Aos meus pais Adejardo Firmino de Araújo e Maria de Fátima da Silva Araújo, pelos princípios de vida, valores, pela educação e por todo tempo destinado a este filho, tanto quanto aos demais cinco.

Ao Professor Dr. Marco Tullio de Castro Vasconcelos, pelo privilégio da orientação, pela confiança transmitida, pela amizade, pela honra de tê-lo como orientador.

Ao Professor Dr. Francisco Ribeiro, pelo exemplo de otimismo, exemplo de luta, pelas dúvidas e inquietações causadas a este seu “eterno” aluno.

Ao Professor Lino Martins, pela honra de tê-lo como integrante da banca examinadora, e pelas valiosas contribuições apontadas.

Ao Professor Dr. Jorge Lopes, pelo incentivo e exemplo, e para os colegas do seu grupo de pesquisa – GEPEC – em especial, Hugo e Rafael.

Ao “AMIGO” e Professor Joaquim Liberalquino, sinceramente... não há palavras para poder traduzir a gratidão pelo incentivo e companheirismo.

Aos AMIGOS de turma, sem dúvida, pelos inesquecíveis momentos de aprendizado e companheirismo.

E como não lembrar o AMIGO Dinamérico pelo apoio e presteza e prontidão no atendimento às diversas solicitações administrativas.

## RESUMO

Este trabalho, cujo foco de estudo são as Ações de Controle Interno no âmbito do Poder Executivo Federal, tem por objetivo identificar a percepção dos auditores internos das IFEs vinculadas ao MEC sobre a atuação da CGU na contribuição ao aprimoramento do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, a partir do seu aperfeiçoamento conceitual, cooperação e integração com os órgãos e entidades do sistema de controle interno e foco nos resultados da gestão. Para alcançar essa meta, procedeu-se a um estudo exploratório, com a aplicação de um *Survey*, quando foram aplicados questionários aos auditores internos das IFEs. Os dados coletados foram tratados por meio de estatísticas descritivas e por aplicação de testes não-paramétricos de *Kruskal-Wallis*, em que se buscou as percepções tomando por base o conjunto de três instituições, a saber: Universidades Federais, Centros Federais de Ensino Tecnológico (CEFETs) e Escolas Agrotécnicas, em uma de suas etapas, bem como por meio do teste também não-paramétrico U de Mann-Whitney, tendo sido tomada duas amostras, também de auditores internos das mesmas instituições, só que separados por auditores contadores e não contadores. Os resultados encontrados apontam que não são significativas as diferenças entre as percepções dos auditores internos, tanto pelo tratamento feito, considerando as instituições a que estão vinculados, quanto pela formação deles em contadores ou não contadores, sendo necessário, entretanto, em nome de levantamentos apontados na análise descritiva, uma ação direcionada no sentido de que o órgão central do sistema de controle interno, a CGU, intensifique procedimentos de melhoria no sentido de melhor cooperação e integração com os demais atores do sistema de controle, bem como efetive mudanças significativas com vistas a promover um controle mais focado em resultados, visto que seus procedimentos de auditoria, na percepção dos auditores internos, ainda são percebidos como formais e não gerenciais (foco nos resultados).

**Palavras Chaves:** Controle Interno, Auditoria Interna, Percepção, Gestão Pública, CGU.

## **ABSTRACT**

The objective of this research is identify the IFE`s (connected to MEC) internal auditors` perception in order to improve the Internal Control System of The Federal Executive, from its conceptual perfection, cooperation and integration with the agencies and internal control system entities and focus in management results. In order to reach that objective, a preliminary study had taken place, with the Survey application, when questionnaires had been applied to the IFE`s internal auditors. The collected data had been treated by statisticians descriptive and by not-parametric tests of Kruskal-Wallis application, when three institutions was taking for base, namely: Federal Universities, Federal Centers of Technological Education (CEFETs) and Agrotechnics Schools, in one of its stages, by not-parametric U of Mann-Whitney`s test, having been taken two samples: counting auditors and not counting auditors. The results reveals the no significant differences between the auditor internal view, even by the treatment, considering the institutes that their are connected, as the auditor`s graduation as been accountant or not, been necessary, however, in directional action, in the sense of the center system of internal control agency, the CGU, intensify the cooperation and integration improvement with the others control system actors and realizes significant changes in order to promote a control focuses on results, because the auditor`s proceeds still been perceiving as formals and not management (focus on results).

**Key words:** Internal Control, Internal Auditory, Perception, Public Management, CGU.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
Art.	Artigo
Asymp. Sig	Probabilidade de significância calculada assintoticamente
CEFET	Centro Federal Tecnológico
CGU	Controladoria Geral da União
IFE	Instituição de Federal de Ensino
K-W	Kruskal Wallis
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MARE	Ministério da Administração Federal e da Reforma do Estado
MPOG	Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão
<i>NPM</i>	<i>New Public Managemen</i> Nova Gestão Pública
PPA	Plano Plurianual .
SEGES	Secretaria de Gestão
SFC	Secretaria Federal de Controle
SPCI	Secretaria de Prevenção da Corrupção e Informações Estratégicas
SPSS	Statistical Package for the Social Sciences
TCU	Tribunal de Contas da União

## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Aprimoramento por Instituições.....	87
Gráfico 2 – Aprimoramento por Formação e Instituições.....	88
Gráfico 3 – Diálogo por Instituições .....	90
Gráfico 4 – Diálogo por Formação e Instituições.....	90
Gráfico 5 – CGU participativa por Instituições.....	92
Gráfico 6 – CGU participativa por Formação e Instituições .....	92
Gráfico 7 – CGU Cooperação por Instituições.....	93
Gráfico 8 – CGU Cooperação por Formação e Instituições.....	94
Gráfico 9 – Aprimora a Auditoria Interna por Instituições .....	95
Gráfico 10 – Aprimora a Auditoria Interna por Formação e Instituições .....	96
Gráfico 11 – CGU – Encontros para aprimoramento por Instituições .....	98
Gráfico 12 – CGU – Encontros para aprimoramento por Formação e Instituições .....	99
Gráfico 13 – CGU e Capacitação dos auditores internos por Instituições .....	100
Gráfico 14 – CGU e Capacitação dos auditores internos por Formação e Instituições .....	101
Gráfico 15 – CGU – Ação coercitiva por Instituições.....	103
Gráfico 16 – CGU – Ação coercitiva por Formação e Instituições.....	104
Gráfico 17 – CGU – Fortalecimento das auditorias internas junto aos gestores por Instituições.....	105
Gráfico 18 – CGU – Fortalecimento das auditorias internas junto aos gestores por Formação e Instituições .....	106
Gráfico 19 – CGU e motivação por Instituições .....	107
Gráfico 20 – CGU e motivação por Formação e Instituições.....	108
Gráfico 21 – Qualificação Técnica por Instituições .....	109
Gráfico 22 – Qualificação técnica por Formação e Instituições.....	110
Gráfico 23 – Perspectiva Contábil da atuação da CGU por Instituições.....	111
Gráfico 24 – Perspectiva Contábil da atuação da CGU por Formação e Instituições .....	113
Gráfico 25 – Influência na tomada de decisão por Instituição .....	114
Gráfico 26 – Influência na tomada de decisão por Formação e Instituições.....	114
Gráfico 27 – Procedimentos formais por Instituições .....	116
Gráfico 28 – Procedimentos formais por Formação e Instituições .....	116
Gráfico 29 – Resultados Finalísticos por Instituições .....	119
Gráfico 30 – Resultados Finalísticos por Formação e Instituições .....	119
Gráfico 31 – Clareza e Objetividade dos Relatórios por Instituições.....	120
Gráfico 32 – Clareza e Objetividade dos Relatórios por Formação e Instituições.....	121
Gráfico 33 – Atuação Integrada por Instituições.....	123
Gráfico 34 – Atuação Integrada por Formação e Instituição.....	123
Gráfico 35 – Controle Concomitante por Instituições.....	125
Gráfico 36 – Controle Concomitante por Formação e Instituições .....	125

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Excelência na Gestão Pública – Modelo.....	36
Figura 2 – Sistema de Avaliação Continuada da Gestão Pública.....	37
Figura 3 – Três “E’s” .....	38
Figura 4 – Instâncias do Controle Governamental Federal .....	49
Figura 5 – Modelo conceitual para integração - controles interno, externo e social.....	52
Figura 6 – Estrutura da CGU .....	69

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Marcos históricos da migração público – privado.....	26
Quadro 2 – Reforma tradicional x Reforma Gerencial.....	29
Quadro 3 – Princípios da Administração Gerencial .....	33
Quadro 4 – Estrutura de Controle Interno em alguns países .....	46
Quadro 5 – Controle Interno no âmbito das Constituições Federais brasileiras .....	62
Quadro 6 – Características das Auditorias Internas vinculadas às Entidades da Administração Pública Federal.....	77
Quadro 7 – Palavra que expressa o sentimento do auditor quanto à informação de realização de auditoria pela CGU .....	85
Quadro 8 – Tendências das Percepções dos Respondentes.....	127

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Orçamento das IFEs.....	19
Tabela 2 – Gênero.....	81
Tabela 3 – Faixa Etária.....	81
Tabela 4 – Nível de Escolaridade .....	81
Tabela 5 – Área de Formação.....	82
Tabela 6 – Identificação das IFEs.....	83
Tabela 7– Região .....	83
Tabela 8 – Função.....	83
Tabela 9 – Experiência na Auditoria Interna.....	84
Tabela 10 – Quadro Próprio de Auditores.....	84
Tabela 11 – Institucionalização da CGU e contribuição para o aprimoramento.....	87
Tabela 12 – Diálogo .....	89
Tabela 13 – CGU participativa.....	91
Tabela 14 – CGU cooperação.....	93
Tabela 15 – Aprimoramento da atuação dos auditores internos.....	95
Tabela 16 – Encontro de aprimoramento conceitual junto aos auditores internos.....	97
Tabela 17 – Capacitação continuada dos auditores internos .....	100
Tabela 18 – CGU – Ação coercitiva.....	102
Tabela 19 – CGU – Fortalecimento das auditorias internas junto aos gestores .....	105
Tabela 20 – CGU – Motiva Gestão Efetiva de Recursos .....	107
Tabela 21 – Qualificação técnica do corpo técnico da CGU.....	109
Tabela 22 – CGU – Controle em Perspectiva Contábil.....	111
Tabela 23 – CGU – Recomendações X Tomada de Decisões.....	113
Tabela 24 – CGU – Atuação Legalista/Formal .....	115
Tabela 25 – CGU – Recomendações X Foco nos resultados .....	118
Tabela 26 – Clareza e objetividade dos relatórios de auditoria.....	120
Tabela 27 – CGU – Atuação integrada das auditorias internas.....	122
Tabela 28 – Controle calcado em acompanhamento concomitante .....	124
Tabela 29 - Grau de Concordância – Teste de K-W (Percepção por Instituições).....	127
Tabela 30 - Grau de Concordância – U MANN-WHITNEY - Universidades Federais .....	128
Tabela 31 - Grau de Concordância – U MANN-WHITNEY – CEFETs .....	128
Tabela 32 - Grau de Concordância – U MANN-WHITNEY – Escolas Agrotécnicas.	129

# SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	<b>13</b>
1.1 APRESENTAÇÃO.....	13
1.2 CARACTERIZAÇÃO E DEFINIÇÃO DO PROBLEMA.....	14
1.2.1 Hipóteses .....	15
1.3 OBJETIVOS.....	16
1.3.1 Objetivo Geral .....	16
1.3.2 Objetivos Específicos .....	16
1.4 JUSTIFICATIVA .....	16
1.5 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA.....	18
1.6 PROCEDER METODOLÓGICO .....	18
<b>2 REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....	<b>21</b>
2.1 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA NA ATUALIDADE .....	21
2.1.1 Conceitos Preliminares .....	21
2.1.2 O Paradigma Gerencial na Administração Pública.....	23
2.1.3 Administração Pública Gerencial no Brasil.....	30
2.2 CONTROLE DA GESTÃO PÚBLICA .....	38
2.2.1 Conceitos Preliminares .....	38
2.2.2 Tipos de Controle .....	42
2.2.3 O Controle em Alguns Países do Mundo .....	44
2.2.4 O Controle na Administração Pública Brasileira.....	47
2.2.4.1 O Controle Externo.....	50
2.2.4.2 O Controle Social .....	51
2.2.4.1 O Controle Interno.....	53
2.3 O SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DO PODER EXECUTIVO FEDERAL.....	58
2.3.1 Histórico da Implantação.....	62
2.3.2 Controle Interno Integrado .....	65
2.4 CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO (CGU).....	66
2.4.1 Estrutura .....	69
2.4.2 Competências .....	70
2.4.3 Atuação: Procedimentos de Auditoria e Fiscalização.....	71
2.5 AUDITORIA GOVERNAMENTAL.....	75
2.5.1 Auditorias Internas nas Entidades da Administração Pública .....	76
2.5.2 Finalidades e Atividades Específicas da Auditoria Interna .....	77
2.5.3 Auditorias Internas nas IFEs.....	78
<b>3 COLETA E ANÁLISE DOS DADOS</b> .....	<b>79</b>
3.1 COLETA DOS DADOS.....	79
3.2 ANÁLISE DOS DADOS .....	80
3.2.1 Caracterização dos Respondentes.....	81
3.2.2 Expressão do sentimento da chegada da CGU para realizar a Auditoria de Gestão de sua Unidade. ...	85

3.2.3 Contribuição para o aprimoramento das ações de Controle Interno .....	87
3.2.4 A CGU mantém diálogo com as auditorias internas das IFEs. ....	89
3.2.5 A CGU é participativa juntos às auditorias internas das IFEs. ....	91
3.2.6 A CGU coopera com a atuação das auditorias internas das IFEs. ....	93
3.2.7 A CGU tem contribuído para o aprimoramento da atuação das auditorias internas das IFEs. ....	95
3.2.8 A CGU promove encontros com os auditores internos visando aprimorar conceitos de controle interno.....	97
3.2.9 Intervenção da CGU junto aos Gestores das IFEs para que estes promovam capacitação continuada para os seus auditores internos .....	100
3.2.10 A CGU age de forma coercitiva junto às Entidades .....	103
3.2.11 A CGU tem reforçado junto aos Gestores das IFEs a importância de se fortalecer as respectivas Unidades de Auditoria Interna.....	105
3.2.12. A atuação da CGU motiva as IFEs a promoverem uma gestão efetiva dos recursos.....	107
3.2.13 O corpo técnico da CGU e sua capacitação para as tarefas de controle .....	109
3.2.14 A CGU exerce um controle calcado em perspectiva contábil, capaz de detectar, avaliar, comunicar e alterar a gestão dos resultados das IFEs tempestivamente.....	111
3.2.15 As recomendações da CGU influenciam à tomada de decisão por parte do gestor das IFEs. ....	114
3.2.16 A atuação da CGU se pauta em aspectos mais formais e/ou legais do que gerenciais. ....	116
3.2.17 As recomendações exaradas pela CGU em suas auditorias são relevantes por estarem relacionadas aos resultados finalísticos das IFEs (Foco nos Resultados).....	118
3.2.18 Os relatórios de auditoria da CGU são claros e objetivos, facilitando a comunicação junto as IFEs. .	121
3.2.19 A CGU atua de forma integrada com os órgãos e instituições na busca da boa e regular aplicação dos recursos públicos.....	123
3.2.20 A CGU exerce um controle calcado em acompanhamento concomitante da regular aplicação de recursos públicos nas instituições.....	125
<b>4 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>127</b>
<b>5 CONCLUSÃO .....</b>	<b>130</b>
<b>6 RECOMENDAÇÕES.....</b>	<b>130</b>
<b>7 REFERÊNCIAS .....</b>	<b>131</b>
APENDICE - QUESTIONÁRIO – Auditores Internos das IFEs.....	144

## 1 INTRODUÇÃO

### 1.1 APRESENTAÇÃO

Nas últimas duas décadas do século passado foi possível observar, na gestão pública brasileira, tentativas de modificações, que tiveram por fim a migração do modelo meramente burocrático ao eminentemente gerencial, focado em resultados (*outcomes*).

A crescente necessidade de modernização imposta às estruturas organizacionais públicas, juntamente com a mudança comportamental do cidadão que, assumindo o papel de cliente, passou a exigir das instituições produção de bens e serviços públicos com crescente eficiência, eficácia, efetividade, tempestividade e qualidade - desencadeou maior preocupação quanto à efetivação de novas fronteiras de **Controle** por parte do Estado.

Assim sendo, surge a necessidade de aperfeiçoar os mecanismos para acompanhar e controlar os gastos públicos, em que não sejam detidos no formalismo legalista do conjunto de procedimentos necessários à realização da despesa pública, mas que sejam identificados no desvio de finalidade (ou não atendimento dos objetivos propostos), na ocorrência de desperdícios, na baixa qualidade dos produtos e/ou serviços públicos, e, também, nas fraudes no trato da coisa pública; além de promover a transparência na execução e controle dos gastos públicos, em face de ter o cidadão o direito de conhecer o destino do recurso arrecadado.

Nesse sentido, além da diversidade de desafios gerados pela “Nova Administração Pública”, a atuação do Sistema de Controle vem sendo questionada quanto à eficiência e eficácia, com frequência crescente, mediante o surgimento de fatos representativos de desvios e fraudes, diversos escândalos trazidos à baila nos noticiários da imprensa escrita e falada, como exemplos, tomam-se os recentes problemas ocorridos no âmbito dos Correios, Tribunal Regional do Trabalho de São Paulo, Sanguessuga, Bingos, dentre outros.

No âmbito do Poder Executivo da República Federativa do Brasil, o Sistema de Controle Interno tem como órgão central a Controladoria Geral da União (CGU), cuja premissa é gerir e fazer cumprir a função de Controle Interno nos diversos órgãos integrados na estrutura da Presidência da República e dos Ministérios (Administração Direta), entidades federais dotadas de personalidade jurídica própria (Administração Indireta) e demais programas/projetos executados com recursos oriundos ou repassados

pela União. A CGU realiza sua missão por meio de técnicas de auditoria e fiscalização, segundo normativos próprios, que se consolidam por meio de “recomendações”.

Como partes do Sistema de Controle Interno aparecem as unidades de Auditoria Interna, cujas atuações encontram-se sujeitas à orientação normativa e supervisão técnica do órgão central e dos órgãos setoriais do Sistema. Essas unidades têm como objetivo normativo fortalecer a gestão e racionalizar as ações de controle, apenas no âmbito da administração indireta federal,

Assim o presente estudo enfoca a atuação do aludido órgão de controle acerca da efetividade de suas ações de controle, de modo a investigar, *lato senso*, o enfoque da metodologia adotada pela CGU, por meio da percepção dos representantes das auditorias internas das Instituições Federais de Ensino (IFEs), buscando compreender, interpretar e analisar os fatores determinantes para a visão apontada.

## 1.2 CARACTERIZAÇÃO E DEFINIÇÃO DO PROBLEMA

No que diz respeito ao ambiente público, ou das instituições públicas, surgem novos desafios para o Estado que se efetivam em técnicas e procedimentos tendentes a dirimir esse conflito de ausência de recursos suficientes para atender às diversas demandas sociais, além de combater os desvios e fraudes e promover maior transparência da gestão pública.

O cenário de mudanças exposto, por si só denota a importância de se ter um novo desenho gerencial no tocante às ações de controle, sobretudo das técnicas e procedimentos necessários à verificação do atendimento por parte das organizações públicas quanto aos seus objetivos, com vistas a serem evitadas e/ou corrigidas falhas na execução das receitas e despesas, focando os resultados esperados e repercutindo em benefícios para a sociedade, financiadora e público alvo dos gastos públicos. Daí a importância de verificação da atuação dos *stakeholders* envolvidos no processo.

É de se entender que a mensuração dos resultados tanto os pretendidos quanto os alcançados, ganha ênfase no ciclo das etapas do processo de gestão além de possuir, na função ‘**Controle**’, o espaço para sua efetiva implementação. Por sua vez, o Controle necessita de constante aperfeiçoamento em seu proceder; desse modo, discussões e pesquisas com este fim tornam-se amplamente necessárias principalmente em nome da “Nova Administração Pública” ou “Nova Gestão Pública” (*New Public Management*),

que pugna pelos princípios da eficiência, eficácia, efetividade, economicidade e equidade.

Como a CGU, no âmbito do Poder Executivo Federal, orienta e supervisiona os órgãos e entidades que compõem o Sistema de Controle Interno daquela esfera de poder nos diversos aspectos relacionados - operacionais, contábeis, financeiros, orçamentários e patrimoniais, - e tendo em vista a participação direta de outros atores nesse contexto, neste estudo especificamente – as auditorias internas das IFEs - que têm seu exercício impactado pelas ações desse órgão central, o produto de nosso estudo tem como objetivo obter resposta para o seguinte questionamento:

*Na visão dos auditores internos das IFEs, estará a CGU contribuindo para o aprimoramento do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, a partir do seu aperfeiçoamento conceitual, cooperação e integração com os órgãos e entidades e foco nos resultados da gestão?*

### 1.2.1 Hipóteses

Quando já se tem um problema de pesquisa, o pesquisador deve identificar as variáveis vislumbrando possíveis soluções para o problema. A essas possíveis soluções, elaboradas antecipadamente pelo pesquisador, denomina-se hipóteses, que são afirmações submetidas à verificação, a fim de serem comprovadas, ou seja, de se tornarem Teoria. (LOPES, 2006, p. 143) Neste trabalho serão testadas duas hipóteses:

1)  $H_0(a)$ : não há diferença de percepções entre os auditores internos das Instituições Federais de Ensino (IFEs) tomando por base as instituições às quais estão vinculados; tendo como hipótese alternativa  $H_1(a)$  que, em contrapartida apontaria para a diferença de percepções entre os auditores internos nas instituições; e

2)  $H_0(b)$ : não há diferença de percepções entre os auditores internos das Instituições Federais de Ensino (IFEs) tomando por base as instituições às quais estão vinculados e área de concentração da formação acadêmica (contadores e não contadores); também tendo como hipótese alternativa  $H_1(b)$  que apontaria para a existência de diferentes percepções entre os dois grupos, contadores e não-contadores, em suas respectivas instituições.

## 1.3 OBJETIVOS

### 1.3.1 Objetivo Geral

Identificar a percepção dos auditores internos das IFEs vinculadas ao MEC sobre a atuação da CGU na contribuição ao aprimoramento do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, a partir do seu aperfeiçoamento conceitual, cooperação e integração com os órgãos e entidades e foco nos resultados da gestão.

### 1.3.2 Objetivos Específicos

Com vistas a auxiliar os dispostos no objetivo geral, surgem as seguintes perspectivas consideradas por objetivos específicos:

- Expor conceitos acerca da administração e gestão públicas (mudanças, tendências, modelos) e impacto delas na função controle dos programas de governo;
- Investigar o “Estado da Arte” da função Controle na administração pública, sobretudo, interno, e no âmbito do Poder Executivo Federal (objetivos e princípios);
- identificar a estrutura, abrangência, características, tipologia das atividades, objetivos e princípios, relacionamento com os demais atores do sistema, e a atuação da CGU enquanto Órgão Central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal;
- analisar, por meio de tratamento estatístico, a percepção dos auditores internos das IFEs vinculados ao MEC quanto à atuação da CGU com vistas ao aprimoramento do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

## 1.4 JUSTIFICATIVA

Como a dicotomia de recursos escassos e necessidades cada vez mais crescentes tem sido uma constante, no dia-a-dia dos diversos ambientes (público ou privado), a busca de meios e procedimentos mais eficazes com vistas a otimizar a aplicação de recursos está sempre posto à discussão.

Face à aplicação dos recursos arrecadados da sociedade, verifica-se crescente participação do cidadão na gestão pública, seja no papel de cliente, demandando melhores resultados na geração dos benefícios sociais, seja no controle social dos gastos públicos, combatendo desvios e fraudes.

O Controle na administração pública que sempre foi objeto de questionamentos, principalmente quanto aos seus resultados, passa a sofrer exigências para aperfeiçoar os mecanismos de acompanhamento e controle dos gastos públicos, além do formalismo legalista do conjunto de procedimentos aplicados na realização da despesa pública (característica herdada da denominada administração burocrática). Silva (2003), já afirmava que a Contabilidade Governamental não poderia mais se restringir e ficar adstrita ao objetivo da mera prestação de contas e que deveria, pois, estudar formas que viessem a permitir um controle efetivo da gestão do governo

Mudam as organizações controladas, mudam os órgãos de controle (FILHO, 2002. p.53). Esta premissa retrata, claramente, a constante necessidade de mudança no sentido de readequação das metodologias de controle à realidade vigente nas administrações sob a tutela dos órgãos de controle instituídos para cumprir tal função. Torna-se primordial que esses órgãos, a seu turno, devem ratificar suas missões pela tentativa de compreender as instituições auditadas, inseridas em suas jurisdições, e, assim, otimizar o processo de avaliação dos desempenhos operacionais (finalidade) delas, bem como realizar as suas missões de maneira mais integrada com os diversos atores que dos sistemas de controle sejam parte atuante.

Assim, a opção pela definição da presente pesquisa justifica-se no momento em que, por força de toda mudança por que vem passando o Estado, principalmente em seu modelo de gestão e em nome dos fatos representativos de desvios e fraudes apontados e questionados, novos paradigmas devem ser alicerçados às atividades dos órgãos de controle com vistas a cumprir suas missões constitucionais e/ou legais, sobretudo com o advento da Emenda Constitucional nº. 19, que dentre outros pontos, veio a instituir, explicitamente, o princípio da eficiência e efetividade no seio da Administração Pública, bem como amplitude do escopo das pessoas jurídicas sujeitas ao controle dos órgãos responsáveis por esta atividade administrativa.

Eis que, no âmbito do controle interno exercido no Poder Executivo Federal, torna-se justificável a verificação da atuação da CGU, especialmente no que concerne ao seu relacionamento com os demais atores, neste estudo em especial destaca-se um grupo subliminar que atua dentro do referido Sistema de Controle Interno, formado

pelos Auditores Internos vinculados às IFEs, com vistas a traduzir a percepção dos integrantes destas unidades de auditoria quanto ao impacto desta atuação do Órgão Central na melhoria da gestão pública, objetivando contribuir com o aprimoramento do referido Sistema de Controle.

A seleção do referido grupo ocorre pela representatividade de recursos que transitam pelas instituições supramencionadas, seus objetivos sociais, e, sobretudo, pela singularidade e convergência do trabalho executado pelos respectivos atores (auditores internos), no sentido de estarem estritamente alinhados com as atividades desenvolvidas pela CGU.

### 1.5 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA

O foco deste trabalho está adstrito ao estudo da função controle no âmbito do Poder Executivo Federal, sobretudo no que diz respeito à atuação da CGU e à percepção da efetividade da Controladoria por parte dos integrantes das unidades de Auditoria Interna das IFEs com vistas a traduzir o impacto da atuação CGU na melhoria da gestão dessas instituições.

Esta dissertação será limitada, em seu escopo, ao levantamento das percepções por meio da aplicação de questionário aos integrantes das respectivas unidades de auditoria, vinculados ao FONAI/MEC (Fórum Nacional de Auditores Internos do Ministério da Educação), onde estão inseridos os auditores internos de IFEs de todo país (nas diferentes regiões geográficas), tais como Universidades (Federais e Rurais), Escolas Agrotécnicas e Centros Federais Tecnológicos.

### 1.6 PROCEDER METODOLÓGICO

O estudo em tela teve por característica uma abordagem empírico-teórica. Quanto à natureza, trata-se de **pesquisa exploratória**, que segundo Lopes (2006), utiliza-se esta abordagem metodológica quando existem poucas contribuições científicas acerca da temática abordada.

Tendo em vista o respaldo teórico da presente pesquisa, utilizou-se uma abordagem de **pesquisa indireta**, por meio de análise bibliográfica e documental em livros, revistas, jornais, artigos científicos, teses e dissertações.

No que concerne à etapa de pesquisa de campo, ou **direta**, utilizou-se o método *Survey* (levantamento) como estratégia para a coleta dos dados, pretendeu-se captar a percepção dos integrantes das auditorias internas das IFES, assim aplicou-se questionários junto aos mesmos.

A amostra foi selecionada com base na viabilidade da pesquisa, e como tal caracteriza-se uma seleção por conveniência. Escolheram-se como respondentes da pesquisa os auditores internos da IFEs, distribuídos em Universidades Federais, Escolas Agrotécnicas e CEFETs. Em vista dos montantes do Orçamento Geral da União vinculados à gestão das Entidades objeto de estudo, Tabela 1 – Orçamento das IFEs, a premissa de investigar a existência de diferenças de percepções configura-se, entre outros aspectos, em face de nos procedimentos de auditoria a materialidade dos recursos ser uma componente essencial na demarcação dos procedimentos adotados pela CGU.

**Tabela 1** – Orçamento das IFEs

	<b>TIPO</b>	<b>LOA 2004</b>	<b>LOA 2005</b>	<b>LOA 2006</b>	<b>LOA 2007</b>
1	UNIVERSIDADES	10.842.174.790	11.111.834.035	12.520.554.951	15.109.019.167
2	CEFETs	992.319.308	1.020.165.452	1.194.112.642	1.504.642.931
3	AGROTÉCNICAS	260.600.710	283.359.527	333.351.972	376.486.255
<b>TOTAL</b>		<b>12.095.094.808</b>	<b>12.415.359.014</b>	<b>14.048.019.565</b>	<b>16.990.148.353</b>

**Fonte:** Elaboração própria

O universo dos auditores internos da presente pesquisa constituiu-se em 199 indivíduos. Destes, 84 não responderam ao questionário proposto, cinco foram excluídos devido à inconsistência nas respostas e outros cinco foram retirados da análise pelo fato de serem integrantes do pré-teste. Assim procedeu-se a análise neste estudo a partir de 105 indivíduos, caracterizando mais de 50% da população.

Quanto à elaboração dos questionários é válido expor que se realizou um pré-teste em vistas a aperfeiçoá-lo e adequá-lo para o melhor entendimento dos respondentes.

Cabe ressaltar, que a aplicação destes questionários se deu por meio de envio eletrônico, uma vez que os respondentes estavam agrupados em um curso a distância, específico para auditores internos promovido pela FUNDAJ e coordenado pela Universidade Federal de Pernambuco. Os questionários foram disponibilizados na plataforma virtual do referido curso e cada auditor (participante) possuía acesso individual, não incorrendo assim, em risco de duplicidade nas respostas.

O questionário foi elaborado sob a égide de três perspectivas para avaliar a percepção dos auditores internos sobre o aprimoramento do sistema de controle interno:

o **aperfeiçoamento conceitual** do sistema; a **cooperação e integração** com os órgãos e entidades; e o **foco nos resultados**. Aplicou-se um questionário semi-estruturado utilizando em sua maioria perguntas na escala Likert de cinco pontos, indo de discordo totalmente (ponto 1) até concordo totalmente (ponto 5), além de perguntas de caráter demográfico como gênero e faixa etária. Na questão de resposta espontânea (aberta) sobre a percepção de uma situação hipotética expressa pelo respondente por uma palavra, utilizou-se o procedimento proposto por Bardin (1977) para analisá-la, agrupando as respostas obtidas em três blocos, a saber: caráter positivo; caráter neutro; e caráter negativo. Inicialmente pretendeu-se identificar o perfil da amostra e posteriormente a percepção dos respondentes frente às assertivas propostas.

Inicialmente realizou-se uma análise descritiva dos dados tendo em vista o conhecimento das características da amostra, em seguida procedeu-se a análise das hipóteses, na qual se lançou mão de testes estatísticos para comprovar os resultados. Tendo em vista o ordenamento e a tabulação dos dados utilizou-se o software SPSS – Statistical Package for the Social Sciences 13.0 for windows.

Para que se avaliasse a percepção dos auditores internos através dos testes estatísticos foram analisados dois aspectos: as percepções dos respondentes considerando-se a instituição a que estão vinculados; e as percepções dos respondentes considerando-se as instituições, segregadas pelo fato de serem contadores ou não-contadores.

Para analisar as respostas considerando a instituição a qual o respondente está vinculado utilizou-se o teste estatístico não-paramétrico Kruskal-Wallis que de acordo com Siegel (2006) examina se K amostras independentes advêm de populações diferentes, ou seja, se as percepções dos respondentes diferem se analisadas por instituição. Tomou-se como nível de significância 0,05 para que se rejeitasse a hipótese nula ( $H_0$ ) de que as percepções não possuem divergências estatisticamente relevantes, logo, para p-valores inferiores a 0,05 aceita-se a hipótese alternativa. Com vistas a agrupar os dados e facilitar a investigação, foram adotados os seguintes critérios:

- se o *p-value* for maior que 0,05, e menor que 0,50, então há uma fraca concordância entre a percepção dos auditores internos das IFEs;
- se o *p-value* for maior que 0,50, então há uma forte concordância entre a percepção dos auditores internos das IFEs. (REVORÊDO, 2006, p.73)

Para analisar as respostas considerando a instituição a qual o respondente está vinculado, segregando pela sua formação, ou seja, pelo fato de ser ou não contador,

utilizou-se o teste estatístico U de Mann-Whitney. Siegel (2006) afirma que este é um dos testes não-paramétricos mais poderosos utilizado para testar se dois grupos independentes foram extraídos de uma mesma população. O intuito, então, foi o de investigar se em cada instituição a percepção dos contadores e não-contadores era diferente numa proporção estatisticamente relevante. Tomou-se como nível de significância 0,05 para que se rejeitasse a hipótese nula ( $H_0$ ), onde as percepções não possuem divergências, logo, para p-valores inferiores a 0,05 seria aceita a hipótese alternativa.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA NA ATUALIDADE

#### 2.1.1 Conceitos Preliminares.

Duas versões buscam definir o vocábulo administrar: a primeira indica que essa palavra origina-se da junção da preposição *ad* com o verbo *ministro*, *as*, *are* que significa servir, executar. Na segunda versão, o vocábulo vem de *ad manus trahere*, que envolve a idéia de direção ou gestão; apontando ao final, que a expressão significa não só prestar serviço, executá-lo, como outrossim, dirigir, governar, exercer a vontade com o objetivo de obter um resultado útil (MELLO (1979, Apud DI PIETRO, 1998).

No que diz respeito à administração pública, o resultado útil que se pretende atingir alinha-se aos benefícios sociais, que o Estado traduz por meio de seus programas, suas atividades e seus projetos, dirigidos à comunidade em seu fim último.

Di Pietro (1998) aponta, ainda, que, em se tratando de administração pública, há dois sentidos a serem considerados na definição desse instituto: (I) **subjetivo** e (II) **objetivo**, a saber:

- I. Subjetivo, formal ou orgânico: compreende as pessoas jurídicas, órgãos e agentes públicos, incumbidos de desempenhar a denominada função administrativa do Estado.
- II. Objetivo, material ou funcional: aponta a natureza da atividade exercida pelos referidos entes acima expostos; em se tratando do Poder Executivo, por exemplo, seria uma atividade predominantemente administrativa.

Por fim, a autora, define administração pública como sendo o conjunto de órgãos e de pessoas jurídicas (sentido subjetivo) aos quais a lei atribui o exercício da função administrativa (objetivo) do Estado.

Cumprir, ainda, que quando se busca tratar dos assuntos pertinentes à gestão de recursos na administração pública, é preciso, antes, ter exata compreensão de quem tem a responsabilidade e como se estrutura a administração com vistas a desincumbir-se de tal pressuposto.

Há de se entender dois prismas para a correta concepção do agir na administração pública – tem-se a gestão governamental e a gestão organizacional sendo necessário caracterizar bem essas duas dimensões, tomando por base o correto entendimento de governo e organização. O ente Governo está adstrito à condução política do Estado, constituindo-se por pessoas escolhidas pela sociedade para atuarem, em seu nome, por determinado período (democracia representativa). No que concerne à organização pública, refere-se à estrutura formal de cargos e funções instituídos para o cumprimento de uma determinada missão<sup>1</sup>.

Tem-se então que a gestão política ou governamental trata da gestão dos programas de governo, das leis, diretrizes e normas que regem a organização pública em sua totalidade, além de estar relacionada ao conjunto de ações que visa atender às demandas sociais do ponto de vista macro.

A gestão organizacional preocupa-se com a gestão dos recursos disponibilizados a um órgão e/ou entidade para cumprir sua missão institucional, de natureza técnica, voltada para apoiar os governos na execução de suas políticas.

Assim cumpre à gestão governamental a estruturação das políticas de Estado e à gestão organizacional a viabilidade técnica e legal às ações necessárias a essas políticas.

Dentro desse parâmetro de novas finalidades e estruturas organizacionais na administração pública, conforme discorre Filho (2002) novas doutrinas têm orientado abordagens, metodologias e técnicas, tanto na administração geral quanto na pública. Os sistemas de planejamento, orçamento por programas, administração orientada para resultados, *downsizing*, mudança organizacional planejada e o desenvolvimento organizacional, movimento pró-indicadores de eficiência (...) reinvenção do governo, sistemas de qualidade total, *empowerment* de funcionários, entre outros, ilustram tais mudanças.

Especificamente no que tange ao setor público, o mesmo autor, citando Dunleavy (1994) e Hood (1991), informa as profundas transformações pertinentes às

---

<sup>1</sup> O Artigo 37 da CF estatui que o conjunto de organizações do Estado, é o que se denomina administração pública, cabendo a ela a operacionalização de procedimentos técnicos do Estado.

burocracias, tanto dos países desenvolvidos, quanto em desenvolvimento, tais como: as privatizações, a criação de agências autônomas, a introdução de medidas de *performance*, administração gerencial baseada em maximização de resultados e minimização de custos (*business style* do setor privado), ênfase na qualidade e em serviços públicos orientados para o cidadão – apontando ao fim como as mais impressionantes tendências internacionais no que dizem respeito à administração pública.

Quanto à estrutura, insere-se no contexto dos diversos Poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário), que, tradicionalmente, são instrumentalizados por instâncias da administração direta e indireta. Segundo Meirelles (1989), formadas por órgãos e/ou entidades a serviço do Estado, com vistas a gerir bens e interesses qualificados da comunidade.

A administração direta (centralizada) está inserida no âmbito dos três Poderes. No caso do Executivo, a estrutura administrativa da Presidência e dos Ministérios realiza atividades de interesse do Estado diretamente. À administração indireta, cumpre a realização de atividades de interesse do Estado; mas, agora, realizadas de forma descentralizada, ou seja, com execução transferida para uma entidade, criada pelo próprio Estado ou autorizada por ele conforme os termos do Decreto-lei nº 200/67, em seu artigo 4º, incisos I e II.

### 2.1.2 O Paradigma Gerencial na Administração Pública.

As transformações econômicas, políticas e sociais, pelas quais passou o Estado, de uma forma ou de outra, sempre impactaram, com velocidades distintas, as ações gerenciais na Administração Pública.

Bresser Pereira (2001, p. 3) atesta essa dicotomia entre a velocidade das mudanças políticas impostas à sociedade e ao Estado frente a administração pública quando assim, explicita:

(...) avanços políticos (...) ocorrem na sociedade civil e nos ajustes institucionais. Eles devem, a princípio, ser combinados com respectivos desenvolvimentos na organização do aparelho do Estado, mas o que vemos é que as mudanças organizacionais e administrativas tendem a se mover em um ritmo mais lento do que as mudanças em níveis político e institucional. Realmente, enquanto pude verificar cinco formas de regimes políticos desde que os Estados nacionais modernos emergiram — o absoluto, o liberal, o liberal-democrático, o social-democrático e o emergente Estado socialliberal — posso somente detectar três formas de administração do Estado: patrimonial, burocrática e a emergente administração gerencial (ou nova gestão pública).

Para Catelli & Santos (2002), “nas duas últimas décadas vem crescendo nas sociedades democráticas de economias avançadas e emergentes a demanda pelo melhor uso possível dos recursos arrecadados pelo governo. (...) um governo empreendedor, voltado para o cidadão como cliente, buscando padrões otimizados de eficiência e eficácia numa gestão pública por resultados, orientada por processos de avaliação contínua e de legitimação pela sociedade”.

Esse quadro impôs a necessidade de se evoluir no sentido de focar aspectos gerenciais no âmbito dos modelos de gestão, traduzidos pela busca da eficiência, eficácia e efetividade, qualidade dos serviços e equidade (REVORÊDO, 2006). E dessa forma a administração pública passou a buscar elementos inovadores para gerir a coisa pública e atender os objetivos sociais na medida de suas necessidades.

Souza & Araújo (2003) definem um novo padrão ético para o aparelho do Estado, desenvolvido a partir da mudança da relação Estado-sociedade, com o deslocamento do “interesse público no Estado” para o “interesse público na sociedade”; e, baseado em responsabilização (*accountability*), transparência, profissionalização e escolas de governo.

A redefinição do papel do Estado é continuamente colocado em tela, atuando como propulsora de reformas administrativas. Segundo Rezende (2002, p. 53), as reformas administrativas:

(...) são políticas públicas, cujo objetivo último é a elevação da *performance* de um dado sistema burocrático. Diante de um declínio de *performance*, ou mesmo da necessidade de introduzir ganhos de eficiência, efetividade e eficácia na administração pública, os governos formulam políticas e programas governamentais voltados para criar as condições necessárias para a elevação da *performance*. (...) as reformas administrativas usualmente são programas que se voltam para elevar a *performance* por meio da ação combinada em dois *fronts*: introduzir ganhos de racionalidade na gestão financeiro-fiscal do Estado e promover um conjunto de mudanças institucionais visando às transformações nas estruturas de controle, gestão e delegação entre as diversas partes do sistema burocrático.

Relatórios do Desenvolvimento Mundial, elaborados pelo Banco Mundial no período de 1997 a 2001, descrevem três gerações de reformas que foram conduzidas por uma combinação de agências externas e internas, e, naturalmente, sobrepõem-se e não são estritamente seqüenciais:

- a primeira no sentido de adotar medidas para cortar os gastos do governo e revitalizar o setor privado, além de incluírem cortes orçamentários, reformas fiscais, privatização, liberação de preços e, principalmente, esforços para reduzir o tamanho do setor público.

- na segunda busca-se promover a descentralização para os níveis sub-nacionais, a criação de agências semi-automáticas no governo central e reforma na gestão de recursos humanos (recrutamento, seleção, treinamento e desempenho);

- mais recentemente, a terceira geração de reformas busca incrementar os resultados sociais por meio da melhoria na prestação serviços e enfatiza abordagens setoriais particularmente na saúde e na educação, a fim de produzir um programa coerente para a prestação de serviços, envolvendo organizações governamentais e não-governamentais. (Björksman, 2005, p. 279-280)

Segundo Bresser Pereira & Spink (1998), a crise dos anos 80 e a globalização da economia estão impondo, em todo o mundo, a redefinição das funções do Estado e de sua burocracia; da primeira advém a necessidade de reformar e reconstruir o Estado e a segunda torna imperativa a redefinição das suas funções. Os mesmos autores destacam o movimento “virtualmente universal” referente à redução do Estado e acreditam que “é provável que a história registre este como o primeiro efeito verdadeiro da era da informação: intelectuais e funcionários do Estado servindo-se uns das idéias dos outros para difundir a necessidade de reduzir as dimensões da administração pública”.

Destacando a globalização econômica, Santos (2003) afirma que tal fenômeno “vem contribuindo para uma diminuição da área de atuação do Direito Público, com o conseqüente aumento do Direito Privado”, e relaciona fatos históricos determinantes, como apresentadas no Quadro 1 – Marcos históricos da migração público – privado, a seguir:

### Quadro 1 – Marcos históricos da migração público – privado

1929	A crise econômica com a quebra da Bolsa de Nova Iorque, fez com que o Estado passasse a interferir na economia de muitos países.
1933	Os Estados Unidos implementam, com base nas idéias do economista britânico Maynards Keynes, o <i>New Deal</i> (Novo Acordo): programa econômico e social que introduz, entre outros benefícios, o subsídio ao desemprego e proleto de obras públicas. Seguindo o modelo norte-americano e as idéias keinesianas, países como a Inglaterra, França e Alemanha criam o estado do bem-estar social ( <i>welfare-state</i> ).
Década de 60	A atuação mínima do Estado no campo social (previdência, saúde e educação) e a sua não interferência nos processos econômicos traduzem diretivas preconizadas pelo neoliberalismo.
Anos 80 e 90	Fim do sistema de estatização dos meios de produção e abrem caminho à privatização, à formação dos blocos econômicos e à globalização da economia.

Fonte: Elaboração própria.

Nesse sentido, Pollitt & Bouckaert (2002, p.17), também extraem os motivos para a reforma no contexto internacional e afirmam que um forte motivo foi simplesmente o de economizar. Muitos governos enfrentaram um movimento de “tesoura” dos crescentes custos de bem estar social face às decrescentes possibilidades da criação de novos impostos.

Em segundo lugar, houve um amplo desejo de remediar o fraco desempenho percebido em áreas significativas do setor público. À medida que se elevam os padrões de educação, uma crescente parte da população acostuma-se com padrões mais altos de serviço no setor privado, e torna-se cada vez menos inclinada a aceitar respostas inflexíveis e burocráticas dos serviços públicos. (...)

Em terceiro, à medida que as reformas para economizar e melhorar o desempenho foram iniciadas, ficou visível que algumas mudanças poderiam alterar o padrão de responsabilidade de diferentes atores políticos e administrativos. Vários países começaram a pesquisar novos mecanismos de *accountability* pública, por exemplo Sharman<sup>2</sup> e outros sentiram-se obrigados a reconsiderar a questão da proteção e melhoria dos padrões da vida pública, por exemplo Sigma<sup>3</sup>.

Em princípio, as reformas administrativas apresentam uma espécie de consenso negativo a respeito do modelo de atuação do Estado, conforme trata DINIZ (1998, apud

<sup>2</sup> SHARMAN, Lord. (2001), *Holding to account; the review of audit and accountability for central government*. Report by Lord Sharman of Redlynch. London, H.M.: Treasury, fevereiro.

<sup>3</sup> SIGMA. (1999), *European principals for public administration, SIGMA papers 27*. CCNM/SIGMA/PUMA(99)44/REV1. Paris: OECD/SIGMA/PUMA.

Amaral, 2003), no sentido que a máquina estatal vigente não se presta às necessidades atuais da sociedade. Segundo Bresser Pereira & Spink (1998), reformas efetivas exigem que se defina o que fazer e o melhor modo de fazer, bem como, se assegure que só o Estado faça o que só o Estado deve fazer, considerando que:

As reformas exigem também que se passe de uma perspectiva negativa do Estado — que unidades podem ser privatizadas, incorporadas ou extintas? — para uma perspectiva mais positiva o que o governo pode fazer, e como fazê-lo do melhor modo possível? Exigem também que se defina e reforce o núcleo do Estado. Por mais que os reformadores incorporem à administração pública modelos construídos para o setor privado, o governo não é e jamais será um negócio. Em uma democracia, a tarefa essencial é satisfazer o interesse público. Deve-se promover valores fundamentais como a equidade, a justiça, o respeito à lei. O governo existe e sempre existiu precisamente porque os cidadãos descobriram que o mercado privado não pode satisfazer todas as suas necessidades nem servir a todos os seus objetivos, sobretudo aqueles como equidade e responsabilidade. Para defender e promover esses valores, o governo deve ter capacidade e apoio suficientes para administrar a execução de suas funções inerentes.

Complementando, KLIKSBURG (1998 apud Amaral, 2003) afirma que um Estado inteligente na área social não é um Estado mínimo, nem ausente, nem de ações pontuais de base assistencial, mas um Estado com uma “política de Estado”, não de partidos, e sim de educação, saúde, nutrição, cultura, orientado para superar as graves iniquidades, capaz de impulsionar a harmonia entre o econômico e o social, promotor da sociedade civil, com um papel coesivo e permanente.

Pollitt & Bouckaert (2002, p.18-19) classificam os esforços de reforma em termos de quatro principais estratégicas, a saber:

- **MANTER:** conservar a máquina administrativa tal como ela é, mas ajustar e equilibrar sempre que possível;
- **MODERNIZAR:** realizar as mudanças mais fundamentais nas estruturas e processos, por exemplo, mudando a orientação do processo orçamentário de insumo para produto; criando novos tipos de organização do setor público, como agências autônomas; modificando o contrato de trabalho dos servidores públicos etc.;
- **MERCANTILIZAR:** introduzir mecanismos de mercado (*Market-Type Mechanisms* — *MTMs*) no setor público, acreditando que eles vão gerar eficiência e melhor desempenho; e

- **MINIMIZAR:** reduzir o setor estatal tanto quanto possível, fazendo o máximo uso da privatização e da contratação externa. Os ativos públicos são vendidos, e as atividades anteriormente desempenhadas por servidores públicos são oferecidas aos setores comerciais e voluntários.

Para atender a necessidade de melhoria dos serviços prestados ao cidadão, abandonando definitivamente toda a burocracia ou empecilhos para um atendimento mais simples, conveniente e acessível, Coutinho (2000) propõe um modelo de administração pública voltada para o cidadão, composto por uma série de conceitos e princípios inter-relacionados, baseado na iniciativa privada, adaptado ao setor público e estruturado em três elementos fundamentais a **qualidade do serviço**, medida pela satisfação do cidadão-usuário; os **recursos de uma organização**, dirigidos por uma ação inovadora, capaz de encontrar soluções que viabilizem a melhoria no serviço público; e, finalmente, o **atendimento ao cidadão**, preocupado em perseguir sempre um diferencial de qualidade, adotando uma cultura de prestação de serviços e um conjunto de estratégias para mudança, associados ao poder de escolha dos cidadãos.

Essa nova concepção de gerir a coisa pública ficou conhecida como NPM (*New Public Management*). Nela, Bresser Pereira (2001, p. 4-5) aponta três pilares: gerencialismo (ou *managerialism/empowerment* dos gerentes); terceirização (liberdade de contratar); e orientação para o mercado (ou *marketization*) que expõe organizações públicas à competição.

Para Rezende (2002), o conjunto expressivo de experiências nacionais de reforma administrativa consolidou uma nova onda de reformas no setor público nos anos 90. Essa nova onda foi centrada nas idéias do *New Public Management – NPM* (a Nova Gestão Pública), na qual as reformas deveriam produzir um setor público com maior *performance* e mais voltado para atender aos cidadãos com melhores serviços públicos. e produziu as reformas gerenciais na Nova Zelândia, na Austrália, na Inglaterra, nos EUA, assim como, no Brasil.

Santos (2003) destaca como principal diferença entre a administração pública burocrática e a administração pública gerencial a forma de controle, que deixa de se basear nos procedimentos para se concentrar nos resultados, e ressalta que a segunda está apoiada na primeira, da qual conserva, embora de maneira flexibilizada, alguns de seus princípios fundamentais, tais como:

- a admissão segundo critérios de mérito;
- a existência de um sistema estruturado e universal de remuneração;
- as carreiras;
- a avaliação constante de desempenho;
- o treinamento sistemático.

Entretanto, além de determinar o controle posterior, com foco nos resultados, a administração pública gerencial contrapõe diversos princípios da administração pública burocrática, a saber: controle hierárquico e formalista dos procedimentos de controle de pessoal e compra de bens e serviços; concentração nos processos; superposição de unidades e órgãos na coordenação de programas; interesse voltado para os próprios negócios (auto-referência); desconfiança nos administrados públicos. Bresser Pereira & Spink (1998) ratificam tal contraposição de princípios e destacam como questões fundamentais entre as reformas administrativas tradicionais e as novas reformas do setor público:

**Quadro 2 – Reforma tradicional x Reforma Gerencial**

<b>Abordagem</b>	<b>Reforma tradicional</b>	<b>Nova reforma administrativa (gerencial)</b>
Ênfase	Reestruturação organizacional	Modificação de Procedimentos
Responsabilização ( <i>accountability</i> )	Sistema baseado na autoridade	Mecanismos baseados no mercado
Resultado final	Formalismo	Eficiência
Execução das tradicionais tarefas do Estado	Exclusivamente por funcionários públicos	Funcionários públicos ou iniciativa privada
Cidadão	Meros usuários do serviço público	Consumidores
Núcleo do Estado	Apenas o Estado podia – ou devia – fazer os “serviços públicos”	Conceito em mutação

**Fonte:** Elaboração própria

Modesto (1997) apresenta quatro objetivos práticos como base da reforma da administração:

a) *objetivo econômico*: diminuir o “déficit” público, ampliar a poupança pública e a capacidade financeira do Estado concentrar recursos em áreas em que é indispensável a sua intervenção direta;

b) *objetivo social*: aumentar a eficiência dos serviços sociais oferecidos ou financiados pelo Estado, atendendo melhor o cidadão a um custo menor, zelando pela interiorização na prestação dos serviços e ampliação do seu acesso aos mais carentes;

c) *objetivo político*: ampliar a participação da cidadania na gestão da coisa pública; estimular a ação social comunitária; desenvolver esforços para a coordenação efetiva das pessoas políticas no implemento de serviços sociais de forma associada;

d) *objetivo gerencial*: aumentar a eficácia e efetividade do núcleo estratégico do Estado, que edita leis, recolhe tributos e define as políticas públicas; permitir a adequação de procedimentos e controles formais e substituí-los, gradualmente; porém, de forma sistemática, por mecanismos de controle de resultados.

Segundo Jann & Reichard (2002, p 38-46), o instrumento mais importante e inovador para se alcançar metas na NPM é o uso de contratos entre ministérios e suas agências subordinadas. Tal afirmação compõe a primeira das três principais conclusões esboçadas pelos autores a partir da análise dos principais progressos de modernização dos governos centrais em diferentes países ocidentais que passaram ou estão passando por processos de reforma, no campo da NPM, na seguinte ordem: nova lógica de atuação no nível do governo central através de criação de agências executivas e de contratos de gestão; nas inovações no campo da política de recursos humanos e na gestão das finanças públicas (orçamento e finanças). Referente ao último tópico, os autores destacam, a partir do conceito de orçamento-produto, a globalização e redução dos itens do orçamento, o que torna mais fácil transferir fundos entre seus itens. A tendência rumo ao “orçamento de um item só” permite maior flexibilidade para gestores financeiros e chefes de departamentos ou unidades menores de tomada de decisão durante o ano orçamentário. Referem-se também, ao orçamento plurianual, no sentido de tornar o crescimento financeiro de médio prazo mais transparente.

### 2.1.3 Administração Pública Gerencial no Brasil.

No Brasil, é possível destacar três fases distintas em seu processo evolutivo de administração pública (BRESSER PEREIRA, 1996; FILHO, 2002). Passando de uma modelagem patrimonialista, traduzida ao longo do período de colonização e império, quando o Estado estava a serviço da realeza; seguida por uma administração dita burocrática, e, por fim, um modelo com escopo mais gerencial, pugnado a partir, sobretudo, do advento da Emenda Constitucional nº 19, que traduziu a necessidade de se focar os resultados da administração pública, alterando o art. 37 da Constituição Federal de 1988. Esta, por sua vez, havia se distanciado desse objetivo, como bem informa Bresser Pereira (1998, p. 59), como segue:

A Constituição sacramentaria os princípios de uma administração pública arcaica, burocrática ao extremo. Uma administração pública altamente centralizada, hierárquica e rígida, em que toda a propriedade seria dada à administração direta e não à indireta. A Constituição de 1988 ignorou completamente as novas orientações da administração pública. Os constituintes e, mais amplamente, a sociedade brasileira revelaram nesse momento uma incrível falta de capacidade de ver o novo. Perceberam apenas que a administração burocrática clássica, que começara a ser implantada no país nos anos 30, não havia sido plenamente instaurada. (...) Não perceberam que as formas mais descentralizadas e flexíveis da administração, que o Decreto-Lei nº 200 havia consagrado, eram uma resposta à necessidade de o Estado administrar com eficiência as empresas e os serviços sociais.

Nesse sentido, Souza & Araújo (2003), estabelecem três etapas paradigmáticas para analisar a evolução da AP no Brasil: o **paradigma público-estatal (1930-1979)**, cuja característica é o intervencionismo estatal, além de enfatizar a figura central do Estado como o principal mentor e articulador do desenvolvimento econômico- social e a burocracia; a **crise de paradigma dos anos 80** – na qual se destaca a crise como consequência dos “fracassos administrativos do setor público no Brasil” e que a Administração Pública não conseguiu “dar respostas às demandas sociais e superar as suas dificuldades de ordem gerencial/organizacional”; e, o **paradigma emergente: o “interesse público”**, segundo o qual, as transformações sociais, tecnológicas, econômicas, culturais como consequências da globalização da economia e da crise do Estado, além da exaustão financeira e baixo atendimento das exigências sociais, demandam das organizações do setor público a adoção de modernas ferramentas de gestão e voltada para o atendimento do cidadão de forma participativa e com controle social.

O modelo de administração pública com enfoque gerencial (resultados) tem na “Reforma do Estado (1995)”, por meio do “Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado” uma inserção definitiva nos ditames da gestão dos recursos públicos com foco nos resultados e tendo o cidadão como cliente.

Miranda (2005), ao discorrer acerca do Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado indica que se buscou uma evolução da cultura administrativa pública que estava excessivamente voltada para o procedimento, por meio de um excessivo controle da legalidade e do rito burocrático, partindo para a implementação de um modelo de **Administração Pública Gerencial**, mais preocupado com o **resultado**. (*grifos do original*).

Adiante, Miranda (2005) cita, ainda, o pronunciamento feito, em 1995, pelo então Presidente da República, Fernando Henrique Cardoso, diante da apresentação do Plano Diretor, quando FHC assim explicitou a visão governamental vigente:

“É preciso, agora, dar um salto adiante, no sentido de uma administração pública que chamaria de **‘Gerencial’, baseada em conceitos atuais de administração e eficiência, voltada para o controle dos resultados** e descentralizada para poder chegar ao cidadão, que, numa sociedade democrática, é quem dá legitimidade às instituições e que, portanto, se torna ‘cliente’ privilegiado dos serviços prestados pelo Estado”. (*Grifos meus*).

Bresser Pereira & Spink (1998) admitem que a reforma de 1995 apóia-se na proposta de administração pública gerencial, como uma resposta à grande crise dos anos 80 e à globalização da economia, sendo que a globalização tornou imperativa a tarefa de redefinir suas funções e a crise do Estado implicou na necessidade reformá-lo e reconstruí-lo. Bresser Pereira (1996) configura que tal necessidade envolveu quatro aspectos básicos:

- 1) a delimitação de sua abrangência institucional e os processos de redução do tamanho do Estado;
- 2) a demarcação de seu papel regulador e os processos de desregulamentação;
- 3) o aumento de sua capacidade de governança ou capacidade de implementar de forma eficiente as políticas públicas; e
- 4) o aumento de sua governabilidade ou capacidade política do governo intermediar interesses, garantir legitimidade e governar.

Outro importante contributo despontado no cenário de mudanças na administração pública se aplica na perspectiva de Moore (1998) que ressalta a necessidade de se criar valor público quando se aponta os objetivos e a missão de uma entidade.

O autor, aponta três dimensões para a definição de valor na gestão pública: **substantivo, político e operacional**. O impacto que a ação governamental (resultados) traz efetivamente à sociedade está refletido na dimensão substantiva da criação de valor. Quando se analisa a viabilidade e o apoio que a ação precisa para se concretizar, enfoca-se a dimensão política. E, quando se enfatiza os meios administrativos, a questão dos recursos para implementação de uma ação, surge a questão da dimensão operacional. Todas as definições convergem para uma análise da criação e/ou geração de valor em face a atividades que se devam desenvolver no âmbito das entidades frente a missão institucional e às necessidades sociais a que visam atender.

Dentro de todo o contexto de mudanças é possível apontar que os principais avanços da reforma gerencial perpassam por um conjunto de idéias refletidos nos seguintes pontos:

1. Definição de estratégias centradas nos resultados e com foco no cliente;
2. novo modelo institucional, com respectivo marco legal (preliminar): legislação OS (Organizações Sociais) e AE (Agências Executivas);
3. uso da tecnologia de informação: governo eletrônico e convergência de sistemas corporativos;
4. nova política de Recursos Humanos; e
5. reestruturação e prestação de serviços primados pela qualidade (BRASIL, 2003).

Assim, a administração pública passou a adotar, em seu paradigma conceitual, a abordagem de gestão com foco nos resultados e valer-se dos princípios apontados no Quadro 3 – Princípios da Administração Gerencial, como direcionadores das premissas de suas ações:

### Quadro 3 – Princípios da Administração Gerencial

<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>O foco no cidadão/cliente</b> – <i>Citizens Charter</i> – <i>One Stop Shopping</i> (SACs)</li> <li>• <b>Orientação para resultados</b> – Planejamento estratégico – Indicadores de desempenho – De <i>Inputs Para Outputs e Outcomes</i></li> <li>• <b>Ênfases no controle social, transparência e <i>accountability</i>.</b> – Conselhos – Orçamento Participativo – E-gov</li> <li>• <b>Contratualização e flexibilização da gestão</b> – Contratos de gestão – Privatizações e terceirizações – Revisão de instrumentos legais – Laboratórios (<i>wavers</i>)</li> <li>• <b>Valorização e desenvolvimento das pessoas</b> – Novos concursos – Remuneração variável – Capacitação – Flexibilização do regime jurídico</li> </ul>
--

Fonte: Elaboração própria

Como se pode ver dos princípios elencados no Quadro 3 – Princípios da Administração Gerencial, o novo padrão de gestão da coisa pública, na premissa gerencial, tem todo seu escopo na perspectiva de atendimento ao cidadão e orientação para resultados, ratificados por um processo de transparência que se repercute por meio de uma busca pela inserção e fortalecimento do controle social, com primazia em uma *accountability*, que se utiliza, inclusive, meios de divulgação eletrônica, tendo na relação contratual a flexibilização da gestão, em que surgem a perspectiva dos contratos de gestão, os processos de privatização e terceirização da prestação de serviços, com um modelo legal que viabilize atores prestadores de serviços com maior dinamismo, capacitação e eficiência.

Esses pressupostos importaram em mudanças paradigmáticas, inclusive, nas atividades de controle governamental. Assim, o enfoque do modelo adotado, deslocou a administração pública para a eficiência e a descentralização, instituiu os princípios da racionalidade, do planejamento, da descentralização administrativa e do **controle** dos resultados.

Para Ferreira (2002, P. 46), do conjunto de reformas apresentadas como prioritárias, destacava-se a necessidade de repensar a administração pública a partir de sinais de evidente esgotamento do modelo burocrático vigente e o Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado apontou os principais problemas da administração pública brasileira.

O Plano Diretor (BRASIL, 1995) previa que a reforma do aparelho do Estado, na dimensão-gestão, seria realizada através de uma série de projetos conduzidos pelo Ministério da Administração Federal e da Reforma do Estado (MARE). Os projetos dividiam-se em **Projetos Básicos** e **Adicionais**. Na dimensão gestão, os **Projetos Básicos** subdividiam-se em três projetos:

- **Projeto de Avaliação Estrutural** que examina de forma global, em um plano horizontal, há a estrutura do Estado;
- **Projeto das Agências Autônomas** que opera num plano vertical, no nível das atividades exclusivas de Estado há, em maior profundidade, o;
- **Projeto das Organizações Sociais** que é acompanhado pelo programa de publicização no nível dos serviços não-exclusivos.

Já os **Projetos Adicionais** dividem-se em:

- **Projeto Cidadão:** simplificação da burocracia, implementação de sistemas que proporcionem a interação com o cidadão – recebimento de reclamações/sugestões, informações acerca de serviços públicos – e definição da qualidade do serviço;
- **Indicadores de Desempenho:** voltados para as atividades exclusivas do Estado e a base para a celebração de contrato de gestão;
- **Qualidade e Participação** (participação dos funcionários no nível operacional, mudança cultural das organizações);
- **Nova Política de Recursos Humanos:** profissionalização; Valorização do Servidor para a Cidadania; formação e capacitação;
- **Revisão da Legislação Infraconstitucional:** viabilização das diversas estratégias previstas no Plano Diretor;
- **Rede do Governo:** compartilhamento das informações contidas em bancos de dados dos diversos organismos do aparelho do Estado, serviço de comunicação, propiciar melhor transparência e maior eficiência na condução dos negócios do Estado; e
- **Sistemas de Gestão Pública para Controle e Informações Gerenciais:** transparência na implementação das diversas ações do governo, disponibilização das informações não privativas e não confidenciais, apoiar a tomada de decisão. (*grifos meus*).

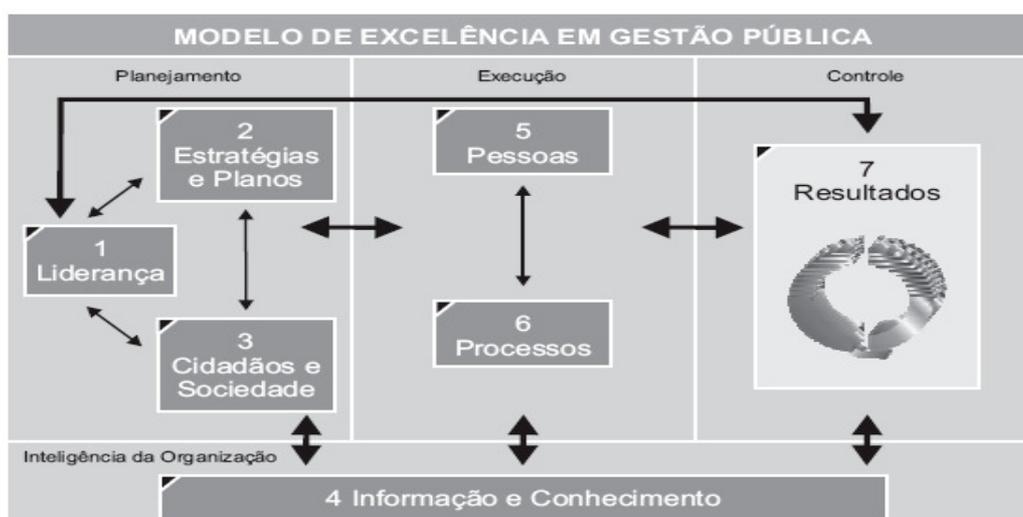
Em documento intitulado “Avaliação Continuada da Gestão Pública: Repertório (2004)”, o governo federal por meio de sua Secretaria de Gestão (SEGES), vinculada ao Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG), assim expõe de forma clara a questão das necessidades de mudanças na gestão e prestação de serviços públicos (BRASIL, 2004, p.7):

**O grande desafio da qualidade na gestão e na prestação dos serviços públicos é a transformação das práticas de gestão voltadas excessivamente para procedimentos, normas e relatórios e pouco direcionadas para a produção de resultados efetivos.**

**Entenda-se por resultados efetivos aqueles bens ou serviços produzidos por uma organização pública capazes de reduzir ou eliminar problemas ou de acrescentar benefícios e valores desejados pela sociedade.** Em ambos os casos, uma gestão organizacional capaz de promover, no âmbito de sua missão institucional, a qualidade de vida a patamares cada vez mais elevados. (*grifos meus*)

O conceito exposto retrata a atenção que se imprime em busca da qualidade no serviço público e da desburocratização, que representam duas grandes estratégias nacionais voltadas para um objetivo comum: *promover a qualidade dos serviços públicos e das ações do Estado*, tendo em vista a satisfação do cidadão e a melhoria da qualidade de vida no País. Passando pela necessidade de um novo modelo de excelência em gestão pública, com foco em resultados e orientada para o cidadão, adotam-se modelos gerenciais das organizações privadas. Entretanto com adaptação, buscando respeitar a natureza pública das organizações que integram o aparelho do Estado em levar as organizações públicas brasileiras a padrões elevados de desempenho e de excelência em gestão, como se pode depreender da Figura 1 – Excelência na Gestão Pública – Modelo exposta a seguir (BRASIL, 2004, P. 17-19).

**Figura 1** – Excelência na Gestão Pública – Modelo

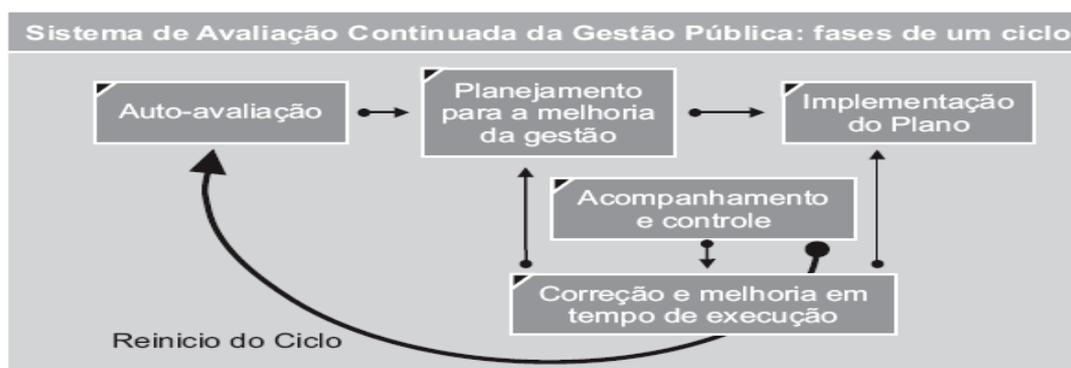


Fonte: SEGES/MPOG

Para efeito de avaliação da gestão, as sete partes do Modelo de Excelência em Gestão Pública foram transformadas em Critérios de Avaliação. O Sistema de Avaliação Continuada da Gestão Pública é um conjunto integrado de ações, realizadas de modo permanente, que começa com a decisão da organização de avaliar continuamente as práticas e os resultados da sua gestão e se mantém ao longo do tempo mediante repetição cíclica do processo. A avaliação continuada da gestão, em cada ciclo, compreende as ações identificadas na Figura 2 – Sistema de Avaliação Continuada da Gestão Pública.

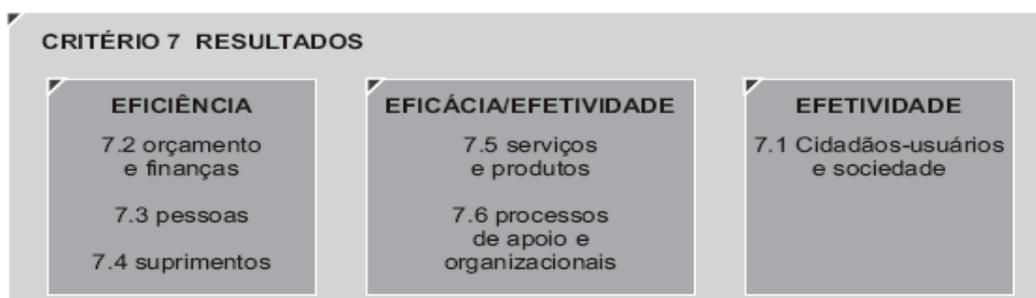
Na auto-avaliação, servidores da própria organização, liderados pela alta-administração, realizam a avaliação da gestão da sua organização. O Plano de Melhoria da Gestão é elaborado a partir da priorização das oportunidades de melhoria identificadas na auto-avaliação. Esse Plano deve conter as metas de melhoria da gestão que a organização decidiu implementar, transformando metas em resultados e resultados em benefícios para a organização e para os seus usuários. No acompanhamento e *controle*, verifica-se o que está sendo feito (em tempo de execução), além de analisar o andamento da execução do plano, medir a distância entre a meta e o resultado e possibilita a intervenção para correção de rumos, seja no planejamento, seja na execução, seja no próprio sistema de acompanhamento. (BRASIL, 2004, p22-23)

**Figura 2** – Sistema de Avaliação Continuada da Gestão Pública



Fonte: SEGES/MPOG

O vínculo das práticas com os resultados tem que ser pleno (o que não significa uma correspondência de um para um), no sentido de fazer com que o nível de qualidade das práticas corresponda a um equivalente nível de desempenho evidenciado pelos resultados. A boa gestão e muito mais a gestão de excelência só é possível quando dá à organização pública a capacidade de fazer certo (eficiência), o que é certo (eficácia), para alcançar o estado futuro desejado para a sociedade em sua área de atuação (efetividade). O último teste de qualidade da gestão não está na avaliação das práticas de gestão em si, mas nos resultados que elas são capazes de levar a organização a alcançar, em termos de eficiência, eficácia e efetividade. Por esse motivo, o Critério 7 – Resultados – é um conjunto de requisitos que contemplam essas três dimensões do desempenho, conforme mostra a Figura 3 – Três “E’s” (BRASIL, 2004, p102-103):

**Figura 3 – Três “E’s”**

Fonte: SEGES/MPOG

De toda sorte, o que se tem a partir dessas novas tendências e realidades na administração pública é um campo fértil para aprimorar as instâncias de controle.

## 2.2 CONTROLE DA GESTÃO PÚBLICA

### 2.2.1 Conceitos Preliminares

Já em 1789, na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, havia o preceito de que "A sociedade tem o direito de pedir conta, a todo agente público, quanto à sua administração" (Moreira, 2005). A mesma autora citando Pondé (ni) informa que: "A expressão controlar traz sempre a idéia central de verificação e disciplina do exercício de atividades. Daí, duas versões: a do direito francês, segundo a qual o controle implica o reexame de um ato, ou situação jurídica, e outra, a do direito inglês, no sentido de poder diretivo, vigilância, predomínio sobre uma atividade programada".

MEGGINSON (1986) define controle como o processo de garantir que os objetivos organizacionais e gerenciais estejam sendo cumpridos; à maneira de fazer com que as coisas aconteçam do modo planejado. Percebe-se, de pronto, a estreita vinculação que há entre as funções administrativas do planejamento e controle.

Este fato, no que diz respeito à administração pública, nem sempre esteve associado, em princípio, à idéia de alcance de resultados, ou seja, dos objetivos, das metas traçadas e atendimento de seu público alvo, no caso, a sociedade. A preocupação do controle residia na simples verificação do cumprimento da legalidade e dos procedimentos necessários ao cumprimento da aplicação dos recursos postos em nome das despesas efetuadas.

Segundo Giacomoni (2000), no contexto atual de atuação do Estado moderno, uma nova postura quanto à adoção de novos enfoques de controle, que não substituíram os atuais, mas se adicionariam a eles passou a ser exigido.

Importante salientar, também, que a necessidade de implementar novos padrões de controle, trazidos à administração pública, principalmente em face do novo modelo, denominado gerencial, já exposto, dentro da perspectiva de criação de valor como fator propulsor deste mesmo controle, passa a ser fortemente perseguido diante do paradigma imposto de executar um controle com foco nos resultados institucionais. Isso leva, por assim dizer, a um controle denominado “*a posteriori*” no rol das ações governamentais.

Bresser Pereira (1998) também já apontava tal preceito, ao afirmar que no modelo gerencial adotado na administração pública, sobretudo após o advento da última reforma administrativa de 1995, referendada pelo Plano Diretor da Reforma do Estado, o foco do controle passaria a ser os resultados da ação governamental, distanciando-se de um controle da legalidade, formal, com ênfase nos procedimentos (*a priori*) para um controle focado nos resultados (*a posteriori*).

Repensar o foco adotado pelo controle, até então direcionado apenas para uma administração burocrática, e implantar um sistema de avaliação da gestão governamental era da própria lógica das mudanças para fazer face aos novos desafios surgidos, como as alterações do conceito de *accountability* governamental (DEROZA, 2004).

Conforme especifica Filho (2002, p. 54), “o controle é um dos princípios básicos da administração seja ela pública ou privada”. Citando Luthans (1976), o mesmo autor, informa ainda que “o controle tem como finalidade avaliar e corrigir a operação da organização dentro de uma estrutura de padrões (...) e, se bem sucedido, elimina o caos e provê consistência a uma organização a fim de que as metas sejam atingidas”.

Depreende-se que o controle atua em um prisma de comparação entre dois pontos: o planejado (previsto) e o executado (resultado), nos quais são avaliados os desvios e apontados caminhos para correção com vistas a se implementar as metas traçadas.

Para Meirelles (1989) a função controle se especifica como a faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional do outro.

Interessante ressaltar, em que pesem estabelecer-se nos termos “vigilância” e “correção”, termos que indicam uma função típica de que não se deve desprezar na

função controle, sobretudo por força da ocorrência de fraudes ou ilegalidades que se possam cometer alguns poucos gestores, desviando assim a finalidade da alocação de recursos nesta ou naquela ação de governo; a expressão “orientação” torna-se a conexão estrita entre o processo de planejamento, ação e controle

Os estudos de Nash e Roberts (1984), numa abordagem sistêmica, enfatizam quatro elementos essenciais definidores do controle em uma organização:

1. existência de um conjunto predeterminado de objetivos e metas que o sistema deve atingir;
2. existência de um sistema de mensuração ou sensor para determinar como está se desenvolvendo o sistema;
3. estabelecimento de uma forma de obter comparação significativa entre a saída do sistema com as metas e objetivos intentados; e
4. definição de uma maneira de ajustar o sistema, baseada no resultado desta comparação, de modo a corrigir o resultado (output), visando atingir as metas e objetivos.

Tais aspectos, mais uma vez, retratam a inserção do controle em todo o sistema de atuação da entidade, quando a todo tempo, deve ser verificado o alcance das metas e objetivos, tendo como parâmetro instrumentos de mensuração, avaliação e ajustes pertinentes, validados pelo sistema de controle.

Nesse sentido o Plano Estratégico do TCU em 2003, ressalta que:

O cenário de atuação do controle deve considerar, permanentemente, entre outras variáveis e tendências: a evolução tecnológica; a reorganização da administração pública com a tendência de redução do tamanho do Estado; a ampliação da participação da sociedade no controle e na prestação de serviços públicos; a gestão do conhecimento; a demanda por melhores serviços; a exigência por maior transparência, ética, profissionalismo e agilidade na administração pública; a escassez de recursos; a limitada capacidade do governo de responder aos anseios sociais; a complexidade crescente das relações entre o Estado e a sociedade; a formação de parcerias; a necessidade de combate efetivo à corrupção e à impunidade; a atuação e posicionamento de outros órgãos públicos; o questionamento quanto à legitimidade e à efetividade das instituições públicas (TCU, 2003, p. 5).

Bio (1996, p.43), assim expressa o sentido da função do controle e seu alcance:

“O conteúdo da função controle não pode ser dissociado do planejamento, que de certa forma, fixa padrões para aferição dos resultados reais. Se não há nenhum padrão, torna-se difícil, senão inviável, a avaliação do desempenho real. Por outro lado, de pouco ou nada adianta o estabelecimento de planos se a execução posterior não for confrontada com os mesmos”.

Importante apontamento traz Anthony & Govindarajan (2002), quando expressam o controle fundado na perspectiva contábil, que segundo os autores, perpassa por quatro elementos que atuam cooperativamente: *detector*, *avaliador*, *executante* e *de comunicação*. O **elemento detector** expressa a função de identificar e reagir a fatos que venham de encontro às metas e objetivos pré-estabelecidos. O **elemento avaliador** é responsável pela determinação da importância das ocorrências citadas, baseado em padrões já estabelecidos, mesmo por meio de um processo de *benchmarking* com práticas consideradas de excelência nas diversas entidades. O **elemento executante** responde por alterar a execução de processos, identificados pelo elemento avaliador como objetos de melhoria. E por fim, o **elemento de comunicação** capaz de retroalimentar o processo por meio de informações que interligam toda a tomada de decisão.

No que concerne a sua atuação sobre os próprios órgãos estatais, o controle desempenha importante papel nas relações entre Estado e sociedade, com vistas a contribuir para a garantia do regime democrático. Assim deve estar em constante busca de evolução em seus procedimentos e técnicas – a sociedade evolui, os modelos de gestão se aperfeiçoam e o no que tange ao controle, como fora dito, o mesmo não pode ficar adstrito ao campo, mera e exclusivamente, procedimental. (ROCHA, 2006)

Filho (2002, p. 7) assim aborda o seguinte ponto: é urgente que os nossos sistemas de controle saiam da esfera da simples legalidade, da observação das formalidades que quase sempre são cumpridas, e penetre na esfera da economicidade, efetividade, eficácia e eficiência da gestão. Esse enfoque do sistema de controle que dá prioridade à qualidade do gasto e não apenas à sua legalidade, contribui para a adequada realização das ações governamentais e para a discussão sobre a necessidade de resultados efetivos na gestão dos recursos públicos, favorecendo o aprimoramento desse processo gerencial.

As ações de controle passam a ter maior alcance, transcendendo, dessa forma, aos aspectos antes predominantes da legalidade e do formalismo contábil, transformando-se em ações de mudança da gerência dos recursos públicos, e não apenas ações identificadoras de erros. Suas técnicas não podem ser meros instrumentos de verificação de dispositivos legais, mas necessariamente, devem buscar compreender a missão das instituições, seus indicadores de gestão, seus objetivos – compreender seus resultados. (FILHO, 2002, p. 7)

Afirma ainda, o mesmo autor que:

Apesar de ter sua compreensão limitada, o processo de controle tem grande importância dentro de uma organização. Acredita-se que a limitação em se compreender o processo de controle, esteja ligada ao fato de que grande parte da literatura sobre o assunto, tenha estudado o sistema de controle dando pouca importância ao contexto organizacional em que se encontra. Há dificuldade, também, quanto às várias interpretações possíveis da noção de controle. (FILHO, 2002, p. 52)

A própria sociedade proprietária e cliente das entidades públicas, colocada, também como usuária externa das informações sobre a gestão, demanda um aperfeiçoamento constante da efetividade dessas organizações (RIBEIRO FILHO, 1997). É nesse prisma, que os mecanismos de verificação de resultados passam a ser mais validados; desse modo, os órgãos de controle necessitam adotar medidas que importem a busca por essa perspectiva, possibilitando maior acuro nos seus resultados.

O processo de controle opera-se com a dinâmica da organização e compreende o planejamento e a orçamentação dos meios, a execução das atividades planejadas e a avaliação periódica da atuação (DA SILVA, 2002).

MEGGINSON (1986) menciona que se a função de controle não for desempenhada efetivamente, as demais funções (planejar, organizar e dirigir) serão de valor limitado na organização, propiciando, na melhor das hipóteses, baixo desempenho e, na pior, o caos.

Revoredo (2006) define a importância do controle na administração pública e os motivos norteadores de seu surgimento e manutenção, com fundamento de que essa necessidade de correção dos rumos, frente aos interesses da sociedade, é que faz surgir o controle da Administração Pública, a fim de legitimar as propostas dos gestores eleitos pelo sufrágio popular, cuja expectativa é que haja ética, economicidade e efetividade na utilização dos recursos públicos. Estes por serem públicos, e pertencentes a toda nação, devem estar comprometidos com os interesses desta. Logo, é cogente que haja o controle dos recursos públicos.

### 2.2.2 Tipos de Controle

São diversas contribuições acadêmicas e técnicas quanto às classificações do controle, para fins do presente estudo serão expostos a seguir alguns conceitos.

Meirelles (1989) aponta que os principais tipos de controle da atividade administrativa podem ser assim classificados quanto ao poder de quem os pratica

(Controle Administrativo que é o controle da própria administração sobre seus atos e agentes; Controle Judiciário que é a correção dos atos ilegais de qualquer dos poderes pelo judiciário, quando lesivos de direito individual ou do patrimônio público; Controle Legislativo sobre determinados atos e agentes do executivo). Consoante o órgão que os realiza podem ser internos ou externos. Segundo o momento em que são realizados: prévios, concomitantes ou subseqüentes.

ARAÚJO (1993, apud, Ribeiro, 1997) apresenta quatro tipos de controle:

- a) controle político – exercido pelo Poder Legislativo, por meio da instituição de comissões de inquérito, e mediante formas distintas de controle social;
- b) controle administrativo – destina-se ao conhecimento pormenorizado da legalidade dos atos do Poder Executivo, sendo exercido pelos órgãos do Sistema de Controle Interno e em auxílio ao Controle Externo, representado pelo Tribunal de Contas da União;
- c) controle de contas – exercido pelo Tribunal de Contas da União, denominado Controle Externo. Como órgão eminentemente técnico e decorrente da delegação de competência do Poder Legislativo, o TCU visa dar pareceres e informações que possam subsidiar o efetivo controle político pelo Congresso Nacional; e finalmente
- d) controle judiciário – que tem por função coibir abusos das normas de conduta e das práticas dolosas contra o patrimônio público, enquadradas no Código Penal.

Para Bresser Pereira (1998, apud Revorêdo, 2006, p. 27-28), a partir de uma perspectiva institucional há três mecanismos de controle fundamentais:

“o Estado, o mercado e a sociedade civil. No Estado está incluso o sistema legal, enquanto o mercado seria o sistema econômico. A sociedade civil estaria estruturada pelos grupos sociais. Ao se empregar um critério funcional, o autor classifica o controle em: administrativo ou hierárquico (podendo ocorrer dentro das organizações públicas ou privadas); democrático ou social (exercido em termos políticos sobre os indivíduos e as organizações); econômico (ocorre por meio do mercado). O autor considera que o controle hierárquico pode ser gerencial, burocrático ou tradicional, ao passo que o controle democrático pode ocorrer via democracia representativa ou direta, que é o controle social.

Referentes ao controle da aplicação dos recursos públicos destacam-se: 1) o controle exercido pela própria Administração, ou seja, o **interno**; 2) o **externo**, como função técnica do Órgão Legislativo quanto à fiscalização financeira, orçamentária, contábil, operacional e patrimonial; e, o denominado **social**, como o exercício do controle a partir da sociedade civil.

### 2.2.3 O Controle em Alguns Países do Mundo

A preocupação com o aperfeiçoamento do instituto **Controle** na administração pública extrapola os limites territoriais, e está refletida nas diversas nações.

O tema controle em nome do ambiente de mudanças por que vem passando as estruturas organizacionais, sobretudo quando se aponta o combate à corrupção, ganha notoriedade e espaço na ordem do dia (RIBEIRO, 2004).

Estudos, como os de Spira & Page (2002), Diamond (2002), Hopt & Leiens (2004), Schelker (2007), apontam as transformações e metodologias que enfocam a busca de evidenciação dos resultados dos programas de governo, a efetividade dos sistemas de controle, o estágio das atividades de auditoria interna em entidades governamentais, bem como as novas linhas de preocupação da eficácia dos mecanismos de controle vigente nos países denominados desenvolvidos, levando em conta os diversos continentes. Por fim, o foco em todos os países desenvolvidos, à luz do que apresentam os estudos apontados, transfiguram para um controle com foco nos resultados dos programas de governo, abandonando a simples verificação da legalidade e regulamentos, agindo de forma prospectiva com análise dos riscos que por ventura estão ou possam vir afetar os resultados e metas pretendidas.

Diamond (2002, p. 6) revela este fato quando explicita que, internacionalmente, os órgãos de controle interno têm pautado a sua atuação nos objetivos a seguir expostos:

- a) atividade de controle e de consultoria desenvolvida, de forma objetiva e independente, pelas próprias organizações, orientada para a adição de valor por meio do aprimoramento do processo administrativo;
- b) auxílio prestado a uma organização para que melhor atenda seus objetivos, envolvendo uma abordagem sistemática e disciplinada voltada para a avaliação e a efetividade dos sistemas de gerenciamento de riscos, de controle e de governança corporativa.

Pelo que se pode depreender da afirmativa de Diamond, a participação dos órgãos de controle interno avança no sentido de lhes trazerem uma conotação, inclusive, de consultoria, tendo na perspectiva de adição de valor, e não a simples verificação, o ponto orientador das suas atividades. Acrescente-se, ainda, que a avaliação da gestão considera temas como o controle de riscos na gestão pública e a governança corporativa.

De acordo com essa abordagem, diversos organismos tratam da debatem sobre a questão do controle, tendo em perspectiva seu aprimoramento. Destaques merecem o INTOSAI, o COSO, o PNUD, OLACEFS, AICPA, entre outros, e as diversas Cortes de Contas e Controladorias espalhadas pelo mundo.

Em 1992, o COSO publicou o trabalho "*Internal Control - Integrated Framework*" (Controles Internos – Um Modelo Integrado). Esse *Framework* tornou-se referência mundial para o estudo e a aplicação dos controles internos, e é a base que fundamenta o presente texto (COSO, 2006).

Na base estrutural do COSO, que como já expresse passou a servir de referência para diversos países, os controles internos perpassam por cinco elementos estruturantes e interrelacionados: 1) Ambiente de Controle; 2) Avaliação e Gerenciamento dos Riscos<sup>4</sup>; 3) Atividade de Controle; 4) Informação e Comunicação; e 5) Monitoramento. Estes, assim são definidos:

1) **Ambiente de controle** é a expressão da consciência de controle da entidade, sua cultura de controle. Ambiente de controle é efetivo quando as pessoas da entidade sabem quais são suas responsabilidades, os limites de sua autoridade e se têm a consciência, competência e o comprometimento de fazerem o que é correto da maneira correta. 2) **Avaliação e gerenciamento de riscos** é a identificação e análise dos riscos associados ao não cumprimento das metas e objetivos operacionais, de informação e de conformidade. Esse conjunto forma a base para definir como esses riscos serão gerenciados - é uma ação proativa, que permite evitar surpresas desagradáveis. 3) **Atividades de Controle** são aquelas atividades que, quando executadas tempestivamente e de forma adequadas, permitem a redução ou a administração dos riscos, classificam-se por **prevenção** ou de **detecção**. 4) **Informação e comunicação** tratam do fluxo com que as informações se transmitem dentro de uma organização, que deve fluir em todas as direções – dos níveis hierárquicos superiores aos níveis hierárquicos inferiores, dos níveis inferiores aos superiores, e comunicação horizontal, entre níveis hierárquicos equivalentes. E por fim, o 5) **Monitoramento** é a avaliação dos controles internos, que se têm como o melhor indicador para saber se eles estão sendo efetivos ou não; se são adequados. Adequados são aqueles em que os cinco elementos do controle (ambiente; avaliação de riscos; atividade de controle; informação

---

<sup>4</sup> Risco é a probabilidade de perda ou incerteza associada ao cumprimento de um objetivo. Para cada objetivo proposto deve ser feito um processo de identificação dos riscos.

e comunicação; e monitoramento) estão presentes e funcionando conforme planejado. Controles são eficientes quando apontam para a alta administração uma razoável certeza: a) do grau de atingimento dos objetivos operacionais propostos; b) da confiabilidade das informações fornecidas pelos relatórios e sistemas corporativos; e c) do cumprimento das leis, regulamentos e normas pertinentes (COSO, 2006).

Uma vez apresentada a cultura de controle interno pelo mundo, cumpre ressaltar a presença de algumas estruturas deste tipo de controle, mostradas a partir dos estudos de Ribeiro (2006, p. 83 - 91) que apresenta a configuração deste em alguns importantes países do cenário mundial, como segue no Quadro 4 – Estrutura de Controle Interno em alguns países, a seguir apontado:

**Quadro 4 – Estrutura de Controle Interno em alguns países**

China	“Em 1994, aprovou-se a primeira lei que dispunha sobre o Controle Interno na China. Cada órgão ou entidade pode dispor de sua auditoria interna. (...) mais de 20 mil empregados atuam supervisionando, aproximadamente, 78 mil órgãos/entidades”.
Israel	“Quanto ao Controle Interno, foi legalmente em 1992, com a obrigatoriedade de todos órgãos e entidades públicas manterem unidades de auditoria interna (...) esta deve-se ocupar não só dos princípios de legalidade, eficiência e economicidade, como também do processo de decisão e correção das irregularidades detectadas pela Controladoria (órgão de controle externo)”.
Canadá	O órgão de controle interno é Controladoria Geral do Canadá, integrante do Conselho do Tesouro, e tem por finalidade o estabelecimento e a manutenção de políticas voltadas para essa forma de controle, para a gestão financeira e para a avaliação de programas governamentais. Desenvolve um controle centrado nos resultados dos programas governamentais.
Argentina	O Controle Interno está a cargo da Sindicatura Geral da Nação, órgão normativo e executivo, subordinado ao Poder Executivo onde as unidades de controle interno estão subordinadas às autoridades máximas de cada instituição pública.
Polônia	Não há estrutura definidora de Controle Interno, resta a cada órgão/entidade a realização de seu próprio controle.
Itália	“Supervisionada pela Divisão Geral de Contabilidade do Tesouro, o Controle Interno na Itália tem como funções a elaboração do orçamento estatal, a avaliação das consequências financeiras da legislação proposta, a inspeção da gerência da administração pública e a realização de auditorias internas – estas possuem total independência”.
Portugal	“O Controle Interno em Portugal conta com uma Inspeção Geral de Finanças, órgão superior de controle financeiro subordinado ao Ministério das Finanças que tem as funções de verificar a legalidade das despesas dos organismos estatais e de monitorar a administração financeira e patrimonial das autoridades locais”.
Reino Unido	Em nome de realizar atividades de apoio ao Controlador e Auditor Geral, o Departamento Nacional de Auditoria (DNA), esse órgão concentra-se nos princípios da eficiência, eficácia e economicidade e cumpre importante papel de fornecer informações acerca da maneira como os órgãos públicos gastam os recursos.
França	“O Controle Interno na França é composto pelas Inspetorias Gerais e pelas Inspetorias Financeiras, ambas vinculadas ao Ministério da Fazenda. As primeiras gozam de independência normativa e administrativa. As Financeiras, com representantes em cada Ministério, atuam com independência em relação a eles”.
Cuba	As ações relativas ao controle estão ao encargo do Ministério de Auditoria e Controle, órgão criado em 2001, com a finalidade de aperfeiçoar os mecanismos de controle da administração pública.

**Fonte:** Elaboração própria

Como se pode depreender dos apontamentos retirados de Ribeiro (2000), a perspectiva de controle, sobretudo o interno, traz as considerações acerca das quais se pode inferir que o processo de fortalecimento do controle interno no mundo tem empreendido um maior foco nos resultados institucionais, ressaltando-se ainda, que o modelo de controle interno apresentado em cada país aqui abordado tem seus primórdios, em geral, no limiar dos anos noventa.

#### 2.2.4 O Controle na Administração Pública Brasileira

Em se tratando do aspecto jurídico vigente em nosso país, afetos ao controle, temos abordagens constitucional, bem como legal.

O arcabouço constitucional, no que diz respeito ao controle, traz enunciado apregoadado no art. 70, *caput* e § único, e art. 74, incisos I e II, nos quais expressam que a atividade de controle em nosso ordenamento cumprirá o que segue:

“Art. 70. A **fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial** da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, **e pelo sistema de controle interno de cada Poder.**

Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumas obrigações de natureza pecuniária”.

“Art. 74 - Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

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

II - **comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado**”. (*Grifos meus*)

Percebe-se, do entendimento especificado nos dispositivos constitucionais de nossa Carta Magna, que o controle na administração pública não se basta, apenas, da possibilidade de tratar de análise meramente formal e/ou legal; o que pretendia o legislador originário não se restringia meramente a este condão de atuação da função de Estado; além de tal aspecto, especifica a necessidade de se efetivar várias vias controle, inclusive, enfatizando a questão o aspecto operacional<sup>5</sup>, ou seja, no cerne dos objetivos

<sup>5</sup> Ao tratar do aspecto operacional do controle, apresenta-se a inovação constitucional na busca de se verificar o alcance dos resultados das ações governamentais perante os benefícios sociais que se espera das mesmas.

da gestão, com fulcro nos resultados, de forma a aferir a eficácia e a eficiência dos atos dos órgãos e entidades.

Do ponto de vista legal, ou seja, leis, regulamentos, entre outros, destacam-se o Decreto-Lei nº 200/67, a Lei nº 4320/64, a Lei nº 10.280/01, e recentemente, a Lei Complementar nº 101/00, para não citar outros inúmeros dispositivos infra-constitucionais pertinentes ao assunto.

Machado Jr. e Reis (1995) expressaram a questão constitucional e horizontes do controle mediante o seguinte argumento de que em termos gerais, são notórios os avanços do controle na Constituição Federal de 1988 [...]. Entretanto, do ponto de vista da concepção filosófica que orienta as ações do controle, registra-se a inexistência de um salto de qualidade. Ainda que não o explicita, a Constituição ratifica a ênfase na contabilidade gerencial e financeira, posto que a fiscalização é feita a partir de informações contábeis. Embora desde que na lei nº 4320/64 esteja previsto o controle do cumprimento do programa de trabalho e de realização de obras e prestação de serviços, não se atende ao controle meramente legalístico, e ainda, tendo acrescentado a verificação do cumprimento do programa de trabalho, estabelecido em termos físico-financeiros, na prática, este tipo de controle não evoluiu, até o momento, e a maioria dos órgãos de controle no Brasil restringem-se ao controle jurídico e contábil-financeiro.

Sobre a eficácia do controle na Gestão Pública Ribeiro Filho, (2005 p.2) ensina que:

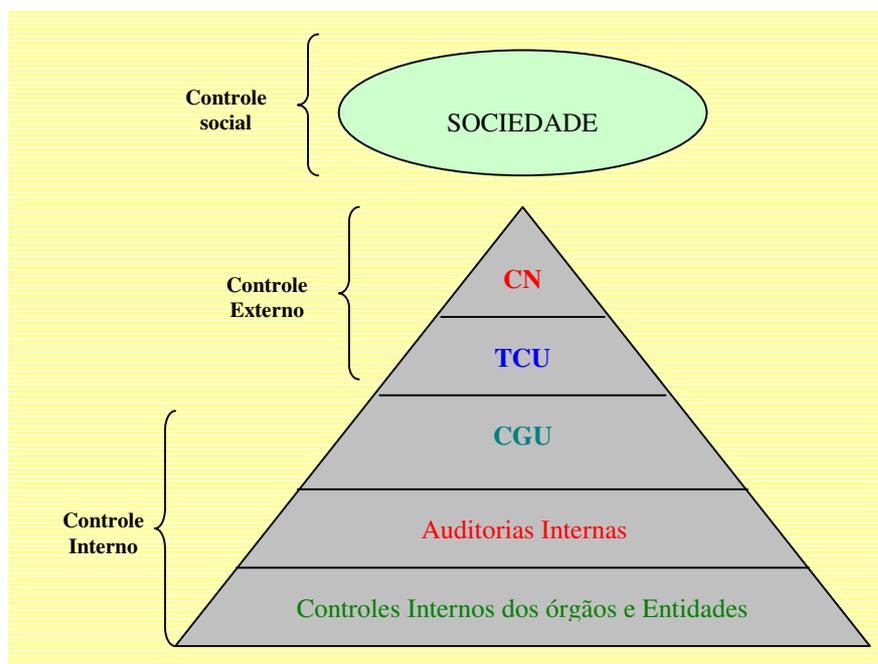
(...) controle eficaz da gestão pública, portanto, sugere um permanente equilíbrio, um "balanceamento" mesmo, entre o *controle externo*, o *controle social* e o *controle interno*. Considerando que a motivação política aponta sempre para a busca do bem comum, do aperfeiçoamento institucional e para a superação de ineficiências nos atos de gestores públicos; não encontrando guarida a simples "busca dos holofotes" e dos espaços de mídia para promoção individual e de grupos, cabe uma ação urgente para o fortalecimento do *controle interno* dos órgãos e entidades da administração pública brasileira.

Nesse sentido o Plano Estratégico do TCU em 2003, ressalta que:

O alcance e a efetividade do controle não se resumem na atuação exclusiva (...) a amplitude, a complexidade e a diversidade da organização e do funcionamento do Estado e de suas relações exigem atuação conjunta e articulada, como forma de evitar a superposição de ações e de otimizar a utilização dos recursos e os resultados a serem obtidos. Assim, é fundamental o estabelecimento de parcerias com diversos órgãos públicos, notadamente, com aqueles que, de alguma forma, exercem ou participam de funções de controle (TCU, 2003, p.12-13).

A Figura 4 – Instâncias do Controle Governamental Federal, explicita o contexto global da função controle vigente em nosso ordenamento, conforme pode ser observado:

**Figura 4** – Instâncias do Controle Governamental Federal



Fonte: CGU (2006), com adaptações.

Denota-se a presença de três ambientes de controle: *o controle interno, o externo e o social*. O primordial é a verificação de que os entes executores da esfera de controle institucional em última instância projetam suas atividades em vista de fomentar a sociedade para a plena conformidade do processo de controle social, assumindo assim, as respectivas instituições, *status* de agências de *accountability*.

Dentro do estudo do controle na Administração Pública no Brasil, surge a necessidade de se abordar separadamente os três ambientes de controle do nosso ordenamento, como segue. Por conveniência, haja vista que o foco do trabalho está adstrito ao **Controle Interno**, se abordará primeiramente o **Controle Externo** e o **Controle Social**.

#### 2.2.4.1 O Controle Externo

A Lei nº 4320/64, em seu artigo 81, define que o Controle Externo deverá ser exercido pelo Poder Legislativo: “O controle da execução orçamentária, pelo Poder Legislativo, terá por objetivo verificar a probidade da Administração, a guarda e legal emprego dos dinheiros públicos e o cumprimento da Lei de Orçamento” (MACHADO JR. & REIS, 2003, p. 177).

O artigo 71 de nossa Constituição preconiza a quem compete o exercício do Controle Externo, quando assim se expressa: “O Controle Externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com auxílio do Tribunal de Contas da União...”. Do exposto, vê-se que a competência para realizá-lo está intimamente ligada ao Congresso Nacional, e que o TCU figura no pólo de assessoria deste míster.

Conquanto se depreenda o disposto constitucional, a Lei Orgânica<sup>6</sup> do TCU dispõe que, para desincumbir-se de sua missão, o TCU exercerá seu mandamento constitucional, dentre outras perspectivas, por meio de **auditorias**.

Fato concreto, apontado como via de consequência do entrelaçamento das atividades pertinentes aos controles interno e externo diz respeito à qualidade e procedimentos para a formação de opinião do controle externo. Ribeiro Filho *et al* (2006) destacam que a estrutura, funcionalidade, competência técnica e grau de integração do controle interno da entidade têm o condão de afetar tais pressupostos (qualidade e procedimentos) constituídos como missão do controle externo quanto a verificação da adequação e conformidade dos atos dos gestores em se tratando dos parâmetros de legalidade, economicidade e efetividade das ações destes em suas organizações; ou seja, a assertiva indica o grau de relacionamento das atividades desenvolvidas no ambiente de controle interno frente aos riscos que sofre o controle externo, tomando por base uma execução desbalanceada entre as respectivas instâncias de controle.

Em estudo realizado por unidade técnica no âmbito TCU, constatou-se que, em 77% das tomadas e prestações de contas, não havia discordância dos pareceres do controle interno dos órgãos auditados; ou seja o TCU só agregou valor a 23% dos processos<sup>7</sup>.

---

<sup>6</sup> Lei Orgânica do TCU. LEI Nº 8.443, DE 16 DE JULHO DE 1992

<sup>7</sup> Trecho extraído do livro “Gasto Público Eficiente – propostas para o desenvolvimento do Brasil. Organização Marcos Mendes. Cap. 12 O Tribunal de Contas da União, por C. Alexandre Amorim Rocha.

Percebe-se que o risco de controle para as auditorias do controle externo, perpassa pela existência de um controle interno não alinhado à sua missão de prover o externo de informações tempestivas e seguras.

#### 2.2.4.2 O Controle Social

Adicionalmente, ao controle exercido pelas instituições públicas, destaca-se a importância do controle social, exercido pelo cidadão que “será sempre o melhor agente de controle da gestão pública, pois está presente em toda atuação estatal, quer na condição de agente público, quer na condição de beneficiário das políticas públicas” (BRASIL, 2005, p. 18).

O controle social dos processos de orçamentação pública, apesar de ainda serem incipientes na recém implantada democracia brasileira, vem assumindo um papel de fundamental importância para a gestão do Estado, principalmente porque impõem a *accountability* ao poder público.

A sociedade vem aumentando a participação no acompanhamento dos gastos públicos, na medida em que exigem a prestação de contas por parte dos gestores públicos para a sociedade civil, a transparência e publicização das contas públicas, o acompanhamento e a fiscalização do processo de orçamentação pública e das ações dos gestores públicos, a discussão e a deliberação pública sobre a alocação de recursos públicos e, por fim, o poder da sociedade civil participar da elaboração da agenda pública.

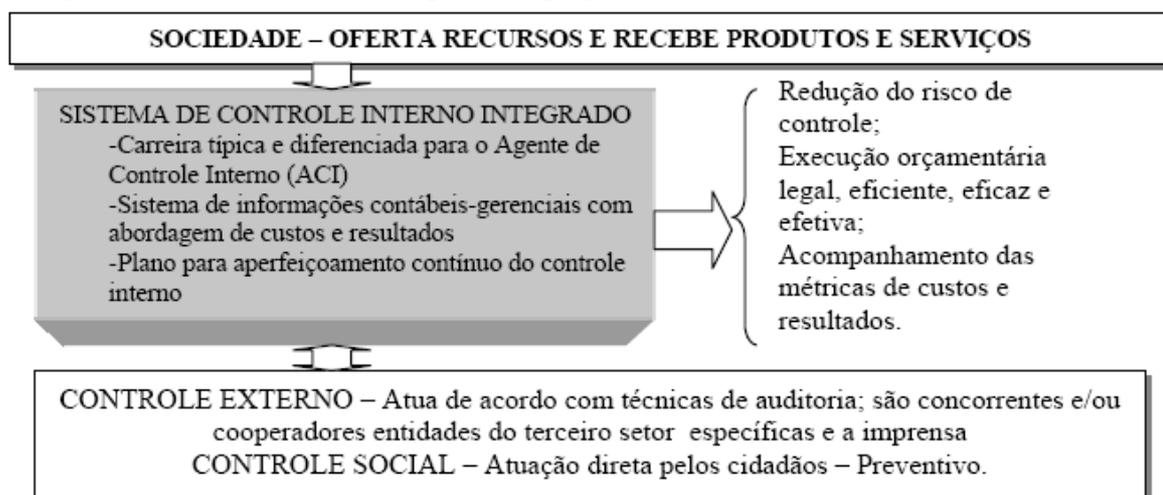
Sobre a efetividade do controle no Brasil, o Ministro Valmir Campelo cita:

A sociedade, por sua vez, clama por moralidade, profissionalismo e excelência da administração pública, bem como por melhor qualidade de vida e redução das desigualdades sociais. O cidadão deixa, gradualmente, de ser sujeito passivo em relação ao Estado e passa a exigir, em níveis progressivos, melhores serviços, respeito à cidadania e mais transparência, honestidade, economicidade e efetividade no uso dos recursos públicos. O exercício do controle social depende, essencialmente, das informações disponíveis e dos graus de confiança e de conhecimento da sociedade em relação às instituições de controle. É preciso que a sociedade tenha acesso às informações e que perceba os esforços dos órgãos de controle no combate à corrupção e na defesa dos seus anseios. Sem esses elementos, não há como estimular atitudes positivas na população, dispendo-a a envolver-se ativamente no controle social(...). A efetividade plena do sistema de controle, em um país com dimensões continentais e administração pública de complexidade crescente como o Brasil, somente será possível se conjugados os esforços técnicos institucionalizados com o exercício da cidadania. Desse modo, fortalecer parcerias e redes de informação e interagir com a sociedade é indispensável para maior efetividade do exercício de controle. (...) (TCU, 2003, p.4-10)

No Brasil, a cultura do controle social ainda é muito incipiente e enfrenta inúmeras dificuldades, como o baixo nível de confiança da sociedade civil na ação dos políticos e da burocracia, a dificuldade da população em ter acesso aos meandros da administração pública, a legislação extremamente complicada do ponto de vista da compreensão clara por parte do cidadão comum, a falta de uma prática de participação política popular, o baixo nível educacional do povo em geral, a pouca transparência e publicização dos atos políticos-administrativos, a ineficiência dos mecanismos formais de controle social (PESSOA, 1999).

Importante salientar o modelo conceitual apresentado por Ribeiro Filho *et al* (2006) que apresenta a inter-relação entre os três ambientes de controle aqui apresentados, e o fazem por meio do Modelo Conceitual de integração dos controles interno, externo e social, como mostra a Figura 5 – Modelo conceitual para Integração entre os controles interno, externo e social, a seguir, ressaltando que de acordo com o ponto de vista dos autores este mecanismo apontaria para um *accountability* mais eficiente cuja premissa seria apontar o resultado econômico das instituições, embasados por informações gerenciais que levariam em conta os custos dos produtos e serviços ofertados e, principalmente, os resultados sociais alcançados:

**Figura 5** – Modelo conceitual para integração - controles interno, externo e social



Fonte: Ribeiro Filho *et al* (2006)

#### 2.2.4.1 O Controle Interno

Cruz & Glock (2006, p. 19) afirmam que mesmo não tendo registros seguros quanto à origem do controle interno, o tema é tão apaixonante porque envolve a própria

origem dos povos, suas culturas, os valores e a forma com que foram transmitidos para os livros.

É possível destacar que o controle interno tenha suas origens intimamente relacionados ao surgimento da contabilidade, uma vez que esta tem em seu campo de estudo o patrimônio e suas variações o que aponta em suma para o enfoque daquele por via de consequência.

Como o próprio nome aponta, controle interno é aquele que está esboçado no âmbito da entidade, tendo como função possibilitar mecanismos de ajuste, conquanto se busque alcançar os resultados institucionais, reforçados pela missão da referida organização.

O Controle Interno é inerente ao funcionamento da entidade. Sem controle interno, ou com controle interno fragilizado, a entidade fica sujeita aos descaminhos, aos desvios de recursos, à gestão fraudulenta (Ribeiro Filho *et al* (2006).

O importante apontamento elencado pelos autores acima traz à baila uma atual discussão acerca do modelo de controle interno vigente, sobretudo no âmbito do Poder Executivo Federal. Na visão conceitual desses autores, estaria ocorrendo um distanciamento do real papel do controle interno, que nos moldes abordados pela CGU, teria deixado de ser orgânico aos órgãos e entidades e estaria sendo fomentado de forma equiparada ao controle externo, historicamente, exercido pelo TCU.

Com vistas a apresentar um conceito acerca da função “controle interno” tem-se a definição apontada pelo AICPA, também abordada por diversos estudos, tais como os de Oleiro (2002), Ribeiro Filho *et al* (2006), Cruz & Glock (2006), dentre outros, que a seguir se expõe: onde afirma-se que o Controle Interno abrange o plano de organização e o conjunto coordenado de métodos e medidas, adotados pela entidade, para salvaguardar seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração.

Já a Resolução CFC n° 820/97, estatui o seguinte:

O sistema contábil e de controles internos compreende o plano de organização e o conjunto integrado de método e procedimentos adotados pela entidade na proteção do seu patrimônio, promoção da confiabilidade e tempestividade dos seus registros e demonstrações contábeis, e da sua eficácia operacional

Cruz & Glock (2006, p. 21) mencionam ainda que o controle interno em uma organização não se refere apenas aos enfoques diretamente dados às funções de

contabilidade e finanças, mas a todos os aspectos que envolvem as operações de uma organização. Finalizam os mesmos autores, com a seguinte definição acerca do aludido Controle:

“O controle interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado de métodos e medidas, adotados pela empresa, para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração.”

Há, no bojo dos conceitos expostos, um misto de objetivos asseverados em duas instâncias de controle que se podem assumir. No primeiro momento, depara-se com o que a doutrina tem apontado como controle formal, destinado à verificação da observância à legislação e às normas disciplinares. Em contraponto, identifica-se a questão do denominado controle substantivo, este atinente aos resultados operacionais, buscando garantir a eficiência e a eficácia na aplicação de recursos (RIBEIRO, 2004).

BARRIENTOS (1999, *Apud* Ribeiro, 2004) assevera, em seus estudos, que o controle interno pode ser dividido em três tipos: *substantivo*, *financeiro* e *administrativo-gerencial*. O **controle substantivo** é constituído pelo conjunto de normas e métodos voltados para o cumprimento das obrigações gerenciais de uma instituição, protegendo seus recursos, garantindo a confiabilidade dos atos de gestão, promovendo a eficiência no uso dos recursos e a efetividade dos resultados. O **controle financeiro** refere-se aos aspectos que envolvem as atividades de tesouraria, orçamento, crédito e contabilidade, apontado pela verificação da exatidão dos registros e relatórios financeiros. Já **controle administrativo-gerencial** está focado na premissa de possibilitar a tomada de decisão, impactando a gerência com um conjunto de procedimentos que visam dar maior garantias ao gestor na busca de otimizar os resultados gerenciais da organização.

Importante contribuição traz Ribeiro Filho *et al* (2006), quando traz à tona a discussão sobre os marcos regulatórios do controle interno. Os autores apontam a idéia de concepção de um modelo ideal de controle, no qual haveria uma confluência de controles que deveriam ocorrer antes, durante e após os atos de alocação dos recursos públicos. Eles ainda enfatizam que se o controle interno – orgânico que é aos órgãos e entidades – estabelece e implanta ações gerenciais que garantam a confirmação dos princípios constitucionais aplicados à administração pública<sup>8</sup>, a todos os atos dos

---

<sup>8</sup> Art. 37 da CF... Legalidade, Impessoalidade, Moralidade, Publicidade e Eficiência.

gestores públicos, então os resultados do controle externo e social refletirão, adequadamente, um ambiente de gestão pública ético, eficiente, eficaz e efetivo.

Anote-se que, conforme especificado pelos autores, das atribuições organizadas e bem traduzidas e, sobretudo, da consecução das atividades do controle interno depende o sucesso dos controles externo e social. Assim é importante que o sistema de controle interno tenha em seu escopo elementos de preocupação que confluem suas atividades para a proteção do patrimônio; confiabilidade e tempestividade das informações contábeis; e eficácia operacional.

Dessa maneira, o controle interno é de suma importância para a Administração Pública, pois para que ela possa tomar as decisões acertadas, é necessária a existência de um forte sistema de controle que possibilite o acompanhamento da execução dos programas de governo e a avaliação adequada dos resultados obtidos. Também é fundamental que o controle interno seja organizado e estruturado de modo a propiciar ao controle externo o cumprimento de seu papel institucional de forma eficiente. O Sistema de Controle Interno como um todo é de grande valia para o controle externo. No entanto, o Órgão Central de Auditoria tem uma relevância ainda maior, pois a este cabe realizar, de forma independente, as auditorias sobre a gestão dos administradores e sobre os programas de governo (SILVA, 2003).

Para Piscitelli (1998), os Controles Internos têm como objetivos: a) os aspectos contábeis, formais e legais, revisando e/ou investigando as operações; b) o aspecto da eficiência, que concerne os procedimentos empregados, verificando os recursos empregados para a o atingimento dos objetivos da entidade; c) o aspecto da eficácia, verificando o produto, os programas e os objetivos a serem alcançados; e d) o julgamento da própria gestão, disponibilizando e tornando transparente uma prestação de contas de qualidade e os resultados.

ATTIE (1992) apresenta estudo analítico, resumido a seguir, dos itens que aponta como componentes do controle interno:

- **Plano de Organização:** formalização da estrutura da organização, que será concebida de acordo com os objetivos a serem alcançados, e onde serão estabelecidas as relações de autoridade e responsabilidade dos diversos níveis hierárquicos.

- **Métodos e medidas:** estabelecem os caminhos e os meios de comparação e julgamento para alcançar-se determinado fim; compõem o manual de operações da organização e, se o sistema for adequadamente planejado, deve conter procedimentos destinados a promover o controle.

- **Proteção do patrimônio:** definições sobre os meios pelos quais são salvaguardados e defendidos os bens e direitos da organização, instruções sobre autorizações, segregações de funções, custódia, controle e contabilização dos bens patrimoniais.

- **Exatidão e fidedignidade dos dados contábeis:** conjunto de medidas que asseguram a precisão dos elementos dispostos na contabilidade; plano de contas composto de um adequado e abrangente elenco de contas, acompanhado da descrição clara e objetiva do funcionamento delas.

- **Eficiência operacional:** definição adequada dos métodos e procedimentos operacionais; descrição das atividades de cada função de modo a facilitar o cumprimento dos deveres; seleção, treinamento e supervisão do pessoal adequados às atividades.

- **Políticas administrativas:** sistema de regras e princípios traçados pela alta administração que representam as guias de raciocínio para as tomadas de decisões em todos os níveis, de forma a focalizar o objetivo principal da organização. (*grifos meus*)

Peter & Machado (2003, p. 25 - 26) apontam, ainda, complementando os princípios expostos, um conjunto de regras que visam dar aporte aos princípios norteadores do controle interno: a) relação custo/benefício; b) qualificação adequada, treinamento e rodízio de funcionários; c) delegação de poderes e determinação de responsabilidades; d) segregação de funções; e) instruções devidamente formalizadas; f) controles sobre transações; e g) aderência às diretrizes e normas legais.

Segundo a INTOSAI (1992), “o controle interno é um instrumento gerencial usado para proporcionar razoável segurança de que os objetivos da direção superior estão sendo atingidos” (grifo meu). O ponto remonta à afirmação do controle interno como ente integrante do modelo de gestão.

A mesma instituição, congregando vários países<sup>9</sup>, em seu objetivo de fortalecer os sistemas de controle interno nas organizações públicas, apresentou em 2002, a seguinte definição e objetivos para o referido controle:

---

<sup>9</sup> A INTOSAI é a organização das ISC dos países membros das Nações Unidas ou dos organismos especializados que delas dependem. As ISC desempenham um papel importante no controlo das finanças e actividades públicas e na promoção da boa gestão financeira e da obrigação de prestar contas dos governos. Como as expectativas dos cidadãos e dos doadores internacionais, entre outras entidades, em relação aos governos nacionais são cada vez maiores, estes dependem das ISC para os auxiliar a garantir a prestação de contas no sector público. A INTOSAI apoia os seus membros nesta tarefa, proporcionando ocasiões para a partilha de informações e experiências sobre os desafios em matéria de controlo e avaliação com que estes se deparam no mundo actual, em mudança e crescente interdependência. A INTOSAI foi criada em 1953. Desde essa data, passou de 34 países membros a 186 ISC. A Declaração de Lima (*Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts*), adoptada por ocasião do nono congresso internacional (e conhecida como a Magna Carta do controlo das finanças públicas), representa o quadro filosófico e conceptual das actividades da INTOSAI. Os estatutos da INTOSAI, revistos e adoptados no seu Congresso de Washington, em 1992, constituem a carta da organização e descrevem a sua estrutura, membros, mandato e normas.

“Las Directrices para las Normas de Control Interno, definen una estructura de control interno con respecto a los planes de una organización, lo cual abarca la actitud, los métodos, los procedimientos y otras medidas de gestión, que proporcionen una garantía razonable de que van a lograrse los siguientes objetivos de carácter general:

1. promover las operaciones metódicas, económicas, eficientes y eficaces y los productos y servicios de calidad, acorde con la misión que la institución debe cumplir;
2. preservar los recursos frente a cualquier pérdida por despilfarro, abuso, mala gestión, errores, fraude e irregularidades;
3. respetar las leyes, reglamentaciones y directivas de la dirección; y
4. elaborar y mantener datos financieros y de gestión fiables y presentarlos correctamente em los informes oportunos.

É possível destacar abordagens metodológicas díspares no conjunto dos quatro objetivos expostos. Assim vislumbra-se que os dois primeiros apontam para os resultados das ações institucionais, enquanto os dois últimos tendem a uma verificação procedimental, legalista no escopo de atribuições de controle interno.

Segundo especificado nas diretrizes do COSO (2006) *“Internal controls promote efficiency, reduce risk of asset loss, and help ensure the reliability of financial statements and compliance with laws and regulations”*.

O COSO<sup>10</sup> aponta, ainda, que a efetividade do controle interno se configura quando trata os seguintes aspectos: *“The internal control system is intertwined with the entity's operating activities and exists for fundamental business reasons. Internal control is most effective when controls are built into the entity's infrastructure and are a part of the essence of the enterprise. ‘Built in’ controls support quality and empowerment initiatives, avoid unnecessary costs and enable quick response to changing conditions”*. Ou seja, a efetividade do controle interno está relacionada à sua inserção no seio da entidade.

---

<sup>10</sup> Em 1985, foi criada, nos Estados Unidos, a *National Commission on Fraudulent Financial Reporting* (Comissão Nacional sobre Fraudes em Relatórios Financeiros), uma iniciativa independente, para estudar as causas da ocorrência de fraudes em relatórios financeiros/contábeis. Esta comissão era composta por representantes das principais associações de classe de profissionais ligados à área financeira. Seu primeiro objeto de estudo foram os controles internos. Em 1992 publicaram o trabalho *“Internal Control - Integrated Framework”* (Controles Internos – Um Modelo Integrado). Esta publicação tornou-se referência mundial para o estudo e aplicação dos controles internos, e é a base que fundamenta o presente texto. Posteriormente a Comissão transformou-se em Comitê, que passou a ser conhecido como COSO – *The Comitee of Sponsoring Organizations* (Comitê das Organizações Patrocinadoras). O COSO é uma entidade sem fins lucrativos, dedicada à melhoria dos relatórios financeiros através da ética, efetividade dos controles internos e governança corporativa. É patrocinado por cinco das principais associações de classe de profissionais ligados à área financeira nos Estados Unidos, a saber: AICP, AAA, FEL, IIA e IMA.

Por fim, apresenta-se o estudo de Silva (2003, p. 209) que aponta pontos importantes que, por meio de questionamentos, visam definir o grau de relevância em que se situa um controle interno no seio de uma Entidade pública, quando aponta os seguintes pontos de inquietações e dúvidas e a serem respondidos:

- 1) o formalismo prevalece sobre a forma?
- 2) o rigor técnico está voltado para aspectos legais e meramente burocráticos?
- 3) os funcionários não estão habilitados para atuar com a auditoria como ferramenta de apoio à decisão?
- 4) o órgão de auditoria e contabilidade é subordinado administrativamente àqueles a quem deve controlar?
- 5) o controle enfatiza a legalidade independentemente dos aspectos econômicos das ações administrativas?
- 6) a administração somente se preocupa com os aspectos financeiros do gasto e nunca ou quase nunca com os aspectos econômicos?

Estes questionamentos, em suma, visam verificar, conquanto se faça uma análise situacional da instância de controle, as características que apontam para retrocessos e/ou avanços no sistema de controle em uma dada Entidade (SILVA, 2003).

### 2.3 O SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DO PODER EXECUTIVO FEDERAL

Da expressão “sistema” pressupõe a existência de um conjunto interligado de elementos que, cada um dentro de sua competência e área de atuação, visa à consecução de um determinado objetivo.

A administração pública brasileira está abarcada por vários sistemas no quadro de seu modelo de gestão. Há os sistemas de contabilidade, o sistema judiciário, o sistema de saúde, dentre outros. Como foco, esse trabalho aborda o Sistema de Controle Interno da administração pública, que pode ser dividido em diversos sistemas, em que se tem então um Órgão Central de controle para o Sistema Planejamento, Orçamento, Administração Financeira, Contabilidade ou de Auditoria. (MPOG, 2006).

O Sistema de Controle Interno constitui-se por vários subsistemas ou unidades que devem atuar de forma integrada e harmônica, não se confundindo com, simplesmente, o sistema contábil e financeiro que representa apenas um dos instrumentos do Controle Interno; distingue-se da auditoria interna, porque esta é intrínseca ao Sistema e equivale à atividade desenvolvida por unidade especializada quanto à revisão e apreciação da atuação dos Controles Internos, cuja base serve para

toda a atividade de controle na Administração Pública (DAVIS & BLASCHECK, 2006).

É da Constituição Federal em seu Art. 74 que se extrai a verificação da existência de um “sistema” de controle interno, quando preceitua que os Poderes instituirão e manterão o sistema de forma integrada. Ressalte-se inexistir ainda a observância quanto a esse item de integração no nosso ordenamento, posto que entre os Poderes não se verifica, sequer, relacionamento direto entre os mesmos.

As expressões *Sistema de Controle Interno*, *Controles Internos* e *Auditoria Interna* denotam conceitos diferentes, por isso não se confundem (SILVA, 2003) expressão **Sistema de Controle Interno** está consagrada pela estrutura de controle que se retrata pelos diversos atores que a compõem, quer sejam institucionais, quer sejam sociais, os próprios servidores pertencentes aos quadros dos órgãos vinculados, a estrutura normativa aplicada, enfim os diversos elementos responsáveis pelo controle. A expressão **Controles Internos**, remonta ao âmbito dos órgãos e entidades que se utilizam de seus diversos recursos (materiais, humanos, estrutura etc.), mantém diversos procedimentos com vistas a garantir o cumprimento de suas missões. Já a expressão **Auditoria Interna**, refere-se a uma atividade de avaliação independente e de assessoramento da administração que tem em seu principal mecanismo de atuação o pressuposto da verificação do funcionamento sistemático e integrados dos controles internos de uma organização.

A lei nº 10.180/2001 trata do sistema de controle interno do Poder Executivo Federal. No Capítulo 1, ela aponta as seguintes finalidades para o sistema:

Art. 19. O sistema de controle interno do poder executivo federal visa à avaliação da ação governamental e da gestão dos administradores públicos federais, por intermédio da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, e a apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Art. 20. O sistema de controle interno do poder executivo federal tem 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 os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e nas entidades da administração pública 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.

Encontram-se neste primado de atribuições legais uma perspectiva de horizontes de avaliação, cooperação, interação e foco nos resultados finalísticos dos órgãos e entidades quando da ação do controle interno. Além disso, o próprio dispositivo legal aponta a premissa da busca da eficiência e da eficácia que permeiam pressupostos de foco nos resultados da gestão e/ou objetivos finalísticos dos órgãos e entidades nas mais diversas áreas de competência.

Quando trata da organização e das competências do sistema de controle interno, por força do art. 21, essa norma aponta o que segue:

Art. 21. O sistema de controle interno do poder executivo federal **compreende as atividades de avaliação do cumprimento das metas previstas no plano plurianual, da execução dos programas de governo e dos orçamentos da união e de avaliação da gestão dos administradores públicos federais**, utilizando como instrumentos a auditoria e a fiscalização (são nossos os destaques).

No Art. 23, do mesmo dispositivo legal, foi instituída a comissão de coordenação de controle interno, órgão colegiado de coordenação do sistema de controle interno do Poder Executivo Federal. Esse órgão objetiva promover a integração e homogeneizar entendimentos dos respectivos órgãos e unidades.

Art. 24. Compete aos órgãos e às unidades do sistema de controle interno do poder executivo federal:

- 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;
- VII - 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.

O controle interno não poderá ser privado do acesso às informações. O regramento de observância encontra respaldo no teor do art. 26, que impõe amplo acesso aos documentos, sistemas, e outros elementos que assim se façam necessários.

Art. 26. Nenhum processo, documento ou informação poderá ser sonegado aos servidores dos Sistemas de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, no exercício das atribuições inerentes às atividades de registros contábeis, de auditoria, fiscalização e avaliação de gestão.

§ 1º O agente público que, por ação ou omissão, causar embaraço, constrangimento ou obstáculo à atuação dos Sistemas de Contabilidade Federal e de Controle Interno, no desempenho de suas funções institucionais, ficará sujeito à pena de responsabilidade administrativa, civil e penal.

§ 2º Quando a documentação ou informação prevista neste artigo envolver assuntos de caráter sigiloso, deverá ser dispensado tratamento especial de acordo com o estabelecido em regulamento próprio.

§ 3º O servidor deverá guardar sigilo sobre dados e informações pertinentes aos assuntos a que tiver acesso em decorrência do exercício de suas funções, utilizando-os, exclusivamente, para a elaboração de pareceres e relatórios destinados à autoridade competente, sob pena de responsabilidade administrativa, civil e penal.

A nomenclatura compreendida por sistema abrange uma estrutura ordenada, previamente, no sentido de possibilitar entrelaçamentos entre diversos atores na configuração de um determinado objetivo.

Os estudos de Vieira (2005) dizem que Sistema é o “conjunto de partes coordenadas (articuladas entre si) com vista à consecução de objetivos bem determinados”, e que Controle Interno é o “conjunto de recursos, métodos e processos, adotado pelas próprias gerências do setor público, com vista a impedir o erro, a fraude e a ineficiência” O autor ainda define Sistema de Controle Interno como o “conjunto de unidades técnicas, articuladas a partir de um órgão central de coordenação, orientadas para o desempenho das atribuições de controle interno indicados na Constituição e normatizados em cada nível de governo”.

Em recente estudo em que apreciavam as deficiências dos sistemas de controle interno governamentais, Davis & Blaschek (2006) apontam as seguintes conclusões acerca do referido tema: Os sistemas de controle interno na administração pública brasileira não buscam a máxima aproximação com relação à ação controlada no tempo e no espaço. Os órgãos de controle não identificam as situações propiciadoras de ineficiência e não ajudam a definir as medidas compensatórias e as alterações de processo necessárias para reduzi-las, mas continuam focados nos aspectos formais e legais e atuam a posteriori em atividades de correição. Logo, não estão preparados para enfrentar o contexto atual de maiores riscos e incertezas e influências de eventos

externos, pois não possuem uma postura pró-ativa de se adiantar aos fatos, de não deixar que nada interfira no alcance dos objetivos organizacionais e de aproveitar oportunidades que por ventura surjam (...).

Diamond (2002, p. 26) faz referência a dois tipos de “Sistemas de Controle Interno”: o denominado *centralizado* e o *descentralizado*, que se diferenciam pelo controle exercido através de órgão central ou no âmbito de cada órgão.

### 2.3.1 Histórico da Implantação

Recentes estudos como os de Piscitelli (1988), Silva (2003), Cruz & Glock (2003), Davis & Blascheck (2006) e Ribeiro (2006) retratam os fatos históricos relacionados ao advento e implantação do controle interno na esfera do Poder Executivo Federal.

Ribeiro (2006, p. 99) aduz que “embora em alguns casos de forma bastante superficial, a preocupação com o controle sempre esteve presente nos textos constitucionais brasileiros”.

Tais fatos são representados no Quadro 5 – Estrutura de Controle Interno em alguns países que trata, de forma geral, dos principais pontos verificados relacionados ao tema, como segue:

**Quadro 5 – Controle Interno no âmbito das Constituições Federais brasileiras**

Ano	Artigos	Principais abordagens
1824	15, 99, 170 <sup>11</sup> , 171 e 172	A pessoa do imperador é inviolável; Especifica a criação de um tribunal – Tesouro Nacional – que verificará a contabilidade, aplicação de receitas e despesas do Reino; retrata a necessidade de apresentação anual dos orçamentos recebidos dos diversos ministérios”
1891	89	Instituição do Tribunal de Contas da União; verificação da legalidade e prestação de contas; nenhuma menção ao controle interno.
1934	99 e 102	Mantém o Tribunal de Contas da União, e incumbe o mesmo de proceder a emissão de parecer sobre as contas apresentadas; novamente, nenhuma menção ao controle interno.
1937	67	Atesta que haverá um Departamento Administrativo vinculado à Presidência, com vistas a exercer as “atividades de controle”. Trata-se da primeira Constituição a apontar literalmente a assunção de um ambiente de controle interno.
1946	77	Não faz menção a qualquer instância de Controle Interno, apenas aduz acerca dos Tribunais de Contas.
1967	72 e 75	Aborda a criação de um sistema de controle interno no âmbito do Poder Executivo. Já insere a preocupação com o controle de resultados (controle substantivo); vinculação ao controle externo subsidiando-o.
1988	74	Determina que todos os poderes manterão de forma integrada o sistema de controle interno; Traz atribuições específicas para o controle interno – há um verdadeiro fortalecimento desse tipo de controle.

Fonte: Elaboração própria

<sup>11</sup> Para Ribeiro (2006, p. 100) este seria o artigo que evidencia as origens do controle interno no Brasil.

Além dos dispositivos constitucionais apontados no Quadro 5, importante ressaltar a relevância para o ambiente de controle interno que trouxe alguns dispositivos infra-legais ao longo do tempo(?) e de forma intermediária aos (?), por força constitucional. Neste ínterim, dentre os dispositivos que de forma direta ou indireta dizem respeito ao ambiente de controle interno, destacam-se: a Lei nº 4320/64, que estabeleceu com clareza as atribuições e função do controle interno na administração pública (RIBEIRO, 2006); em seguida o Decreto Lei nº 200, de 1967, que conforme evidenciado, impôs uma nova cultura administrativa para o país, e passou a destacar o controle em face as novas regras de gestão suscitadas.

Silva (2003) informa que mudanças substanciais quanto ao controle interno no Poder Executivo Federal foram implementadas com a criação da Secretaria do Tesouro Nacional em 1986, quando houve também a criação das Secretarias de Controle Interno, denominadas CISETs. Argumenta ainda o mesmo autor, que o problema dessa estrutura consistia em não focar os resultados decorrentes da execução dos programas e sim, estar adstrita aos aspectos financeiros do orçamento, embora tenha havido sensível melhora no ambiente de controle.

A criação da Secretaria Federal de Controle (SFC) em 1994, com a função precípua de controlar os gastos públicos, representou um importante passo para a estruturação do Controle Interno no Executivo Federal. Mais tarde, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) reforçou a necessidade de aprimoramento da instância de controle interno, especificando ainda, em seu art. 59, que caberia Controle Interno fiscalizar as normas especificadas em seu corpo. Por sua vez, a Lei nº 10.180/2001, entre outros, especificou as normas relativas para o Sistema de Controle Interno.

Por fim, em 2003, houve a implantação da Controladoria Geral da União, estabelecendo, dessa maneira, a importância do controle interno no âmbito do Poder Executivo. A CGU, incorporando a SFC, passou a exercer o papel de órgão central do sistema de controle interno.

Interessante frisar o estudo realizado por Schilling (2000) acerca do papel da SFC que focava, dentre outros aspectos, o controle institucional, tomando por base o ambiente de controle. Sua pesquisa, realizada com os servidores da Secretaria Federal de Controle Interno, versava sobre como os servidores desse órgão percebiam a sua própria atividade, quer em relação à sociedade, quer endogenamente, em relação à organização.

Em sua investigação, a autora revela que 95% dos servidores entrevistados entendem que a função controle é importante para o Estado. No entanto os mesmos respondentes, em percentual de 74%, apontam que, para o Estado, a função controle existe apenas para cumprir seu papel institucional, revelando a dúvida deles sobre o valor que o Estado concede a este regime de controle. A autora cita também que basicamente 50% dos respondentes não se acham em condições de realizar suas atividades profissionais.

Segundo depoimento de Coimbra (2006, p. 354-355)<sup>12</sup>, a visão acerca do controle na administração pública brasileira, sobretudo o interno, abarca as seguintes características:

"(...) pode-se igualmente firmar, a título de conclusão, que o controle interno não ostenta a mesma ocupação dada ao controle externo, carecendo de devida atenção constitucional, legal e doutrinária. E, talvez em virtude dessa circunstância, ex. surge a característica mutante do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, tais as transformações a que foi submetido nas últimas décadas, o que contribui para que se apresente ainda de forma nebulosa. Finalmente, chega-se à Controladoria-Geral da União, órgão central do referido sistema, vinculado diretamente à Presidência da República e com status de Ministério, ao qual se tem conferido, após um nascedouro de descrédito, inédita atenção, embora sem a devida precisão técnica."

### 2.3.2 Controle Interno Integrado

Conforme exposto, a Constituição Federal prevê a estruturação de um controle interno integrado, quando expõe os ditames para este tipo de controle na administração pública brasileira.

Silva (2003, p. 210) expõe a tese de que:

O controle interno-integrado constitui, o que denominou, o controle do ESTADO (...) responsável pela coordenação das atividades individuais de controle de cada um dos Poderes e atuando de forma independente para conferir pleno sentido a sua mais nobre função: a proteção permanente e contínua do patrimônio público (...) constituindo-se em uma função permanente que não deve sofrer influências episódicas ou sazonais, resultado dos planos ocasionais e temporais dos governos

Os estudos de Silva (2003) esclarecem ainda que “tal controle pressupõe a existência de um único órgão de controle ao qual denominou Controladoria ou Órgão Central de Controle Interno”.

---

<sup>12</sup>Procurador da República. Revista da Faculdade de Direito de Campos, Ano VII, Nº 8 - Junho de 2006.

CATELLI (op. Cit), VASCONCELOS (2004) também evidenciam a força e necessidade de um órgão como a Controladoria tal qual instrumento gerador de informações tempestivas e úteis ao gestor, posto que aliado à alta direção, com uma visão sistêmica capaz de instrumentalizar as decisões gerenciais, na perspectiva de evidenciar seu resultado econômico – traduzidos pela eficiência, eficácia e efetividade das ações no âmbito governamental.

Slomski (2001, p. 272) assinala que “ a controladoria pode ser vista como um ramo do conhecimento responsável pelo estabelecimento de toda a base conceitual para a apuração do resultado econômico<sup>13</sup> de uma entidade e como órgão administrativo”. Reforçando seus argumentos o autor cita ALMEIDA (1999)<sup>14</sup>, que afirma que a controladoria não deve ser vista como um método, haja vista os pontos estabelecidos: ramo de conhecimento e órgão administrativo, finalizando que ela terá como missão disseminar conhecimento, modelar e implementar informações gerenciais.

Silva (2003) ainda trata de atribuições das quais a Controladoria, enquanto representativa do sistema de controle interno-integrado, deve tratar:

1. a prestação de contas que o Governo deve apresentar anualmente ao Poder Legislativo, por meio do Tribunal de Contas;
2. servir, por meio de documentos e relatórios, de instrumentos de auxílio no processo decisório;
3. produzir avanços no uso dos sistemas tradicionais de controle orçamentário, financeiro e patrimonial, estabelecendo um elenco de indicadores financeiros, econômicos e sociais que permitam a melhoria do processo decisório;
4. abandonar gradativamente a preocupação com o montante gasto para enfatizar os resultados alcançados pelos gestores nos aspectos da economicidade, eficiência e eficácia.

Pelo exposto vê-se que a Controladoria abrange muito mais um papel gerencial, em que o controle não fica restrito a simples verificação de conformidade de leis e/ou regulamentos, participando ativamente dos resultados operacionais de um órgão ou entidade, na medida em que tem o poder de propor procedimentos, alternativas e premissas com vistas a garantir a plena efetivação das metas e missão institucionais.

---

<sup>13</sup> Hendriksen e Van Breda (1999, p. 181) informam que o resultado econômico é o melhor indicador da eficácia econômica de uma entidade. Para melhor compreensão ver obra citada nas referências.

Tais argumentos encontram supedâneos nas colocações de Silva (2003, p. 212) ao comentar os aspectos pelos quais deve nortear o advento de um Controladoria: o institucional, o operacional e o gerencial. Ressalta-se, ainda, a visão decisiva do aspecto gerencial que remonta para a adoção de uma sistemática com vistas a desencadear uma perspectiva preventiva e orientadora, mediante uma análise sistemática e acompanhadora da execução dos programas governamentais, abandonando o controle a posteriori e punitivo.

Assim, é de se entender que a Controladoria tem íntima ligação com os sistemas de informação que permeiam a Entidade, fazendo com que o sistema extraia do processamento de dados a melhor alternativa informacional no processo decisório.

#### 2.4 CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO (CGU)

A Controladoria-Geral da União (CGU) é o órgão do Governo Federal responsável por assistir direta e imediatamente ao Presidente da República quanto aos assuntos que, no âmbito do Poder Executivo, sejam relativos à defesa do patrimônio público e ao incremento da transparência da gestão, por meio das atividades de **controle interno, auditoria pública, correição, prevenção e combate à corrupção e ouvidoria** (*os grifos não são do original*).

As atividades e o dispositivo legal atinente às suas atribuições lhe conferem o status de órgão central do sistema de controle interno do Poder Executivo Federal.

Os dispositivos legais que apontam seus antecedentes históricos e implementação, até os dias atuais, estão elencados a seguir:

A Controladoria-Geral da União (CGU) foi criada no dia 2 de abril de 2001, pela Medida Provisória nº 2.143-31. Inicialmente denominada Corregedoria-Geral da União (CGU/PR), o órgão é vinculado diretamente à Presidência da República. A CGU teve, originalmente, como propósito declarado o de combater, no âmbito do Poder Executivo Federal, a fraude e a corrupção e promover a defesa do patrimônio público.

Quase um ano depois, o Decreto nº 4.177, de 28 de março de 2002, integrou a Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) e a Comissão de Coordenação de Controle Interno (CCCI) à estrutura da então Corregedoria-Geral da União.

---

<sup>14</sup> ALMEIDA, Lauro Brito de et al. Controladoria. In. CATELLI, Armando. Controladoria uma abordagem da gestão econômica – GECON. São Paulo: Atlas, 1999. p. 369.

O mesmo Decreto n° 4.177 transferiu para a Corregedoria-Geral da União as competências de Ouvidoria-geral, até então vinculadas ao Ministério da Justiça.

A Medida Provisória n° 103, de 1° de janeiro de 2003, convertida na Lei n° 10.683, de 28 de maio de 2003, alterou a denominação do órgão para Controladoria-Geral da União, assim como atribuiu ao seu titular a denominação de Ministro de Estado do Controle e da Transparência.

Mais recentemente, o Decreto n° 5.683, de 24 de janeiro de 2006, alterou a estrutura da CGU, conferindo maior organicidade e eficácia ao trabalho realizado pela instituição e criando a Secretaria de Prevenção da Corrupção e Informações Estratégicas (SPCI), responsável por desenvolver mecanismos de prevenção à corrupção. Assim, a CGU passou a ter a competência não só de detectar casos de corrupção, mas de antecipar-se a eles, desenvolvendo meios para prevenir a sua ocorrência.

Desta forma, o agrupamento das principais funções exercidas pela CGU – controle, correição, prevenção da corrupção e ouvidoria – foi efetivado, consolidando-as em uma única estrutura funcional.

No que concerne à legislação aplicável à CGU, sobretudo que repercutem seus principais atributos institucionais, apontam-se:

a) O Artigo 74 da Constituição Federal de 1988, que estabelece como finalidades do Sistema de Controle Interno:

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

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

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

IV – apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional;

b) a Lei n° 10.180/2001 que 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;

c) Também, a Lei nº 8.443/1992, que ainda que vise a dispor sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências, elenca parâmetros legais aplicáveis ao controle interno;

d) O Decreto nº 3.591/2001 que dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências;

e) A Portaria nº 03, de 05 de janeiro de 2006, que orienta tecnicamente os órgãos e entidades da Administração Pública, sujeitos ao Controle Interno do Poder Executivo Federal sobre a formalização dos processos de tomada e prestação de contas relativos ao exercício de 2005;

f) A IN TCU nº 47/2004 por estabelecer normas de organização e apresentação de processos de tomada e prestação de contas;

g) A recente DN TCU nº 81/2006 que tem escopo para definir, para 2007, as unidades jurisdicionadas cujos responsáveis devem apresentar contas relativas ao exercício de 2006 especificando as organizadas de forma consolidada e agregada;

h) Como também, a IN SFC nº 01/2001 Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

Quanto a este papel da Controladoria e seu relacionamento com a auditoria interna, e defendendo a tese da implantação da Controladoria como órgão central do sistema, Silva (2003) expõe importante ponto referente à implementação do sistema de controle interno integrado, como preconizado na Constituição Federal, no sentido que é fundamental entender que a contabilidade e a auditoria devem estar vinculadas ao órgão central de controle, ao qual denominamos Controladoria ou Contadoria e Auditoria Geral, pois assim o controle passará a abandonar de forma gradual o exame das formalidades para dedicar seus esforços nos exames e análise dos aspectos finalísticos. As experiências adotadas nesse particular revelam que um sistema de controle com tal estrutura tem mais facilidade em gerar relatórios sobre economicidade, eficiência e eficácia das ações de governo.

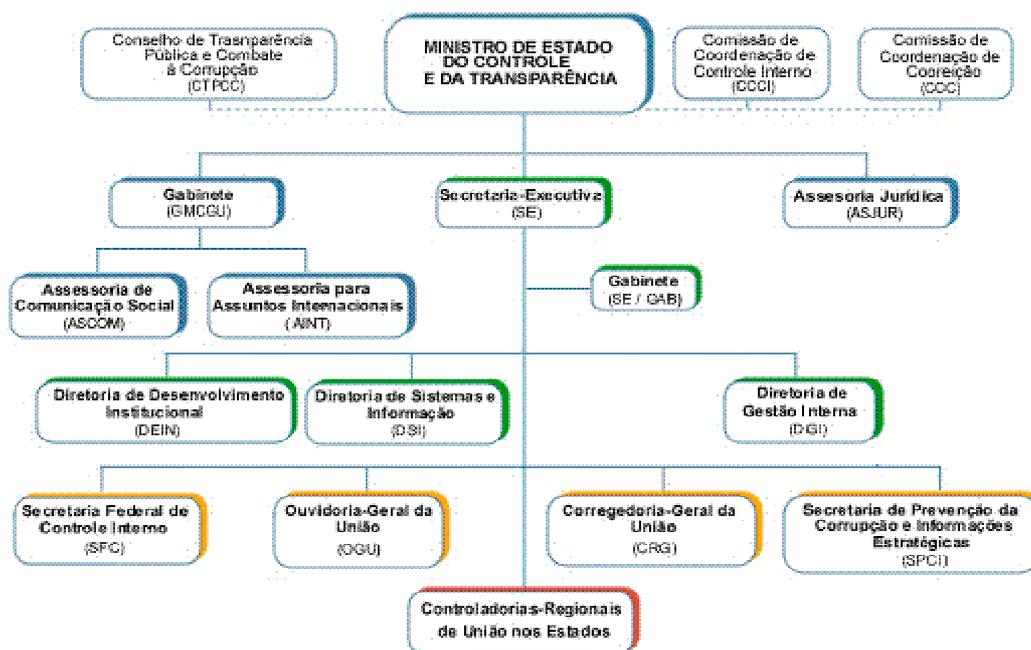
Assevera, ainda, o autor que, “com o instituto da controladoria na área pública há esperança de que estejamos mais próximo de uma boa gestão, ou seja, equilíbrio das contas públicas, correção de desvios verificados na execução orçamentária, cumprimento das metas propostas, a transparência de todos os atos da administração pública, e principalmente, o funcionamento de uma controladoria eficiente e eficaz”,

conclui, apresentando o entendimento quanto ao que especifica o art. 74 da CF, quando trata do controle interno integrado. É bastante claro em relação a como deve ser implementado o sistema de controle, cujo modelo está sendo implantado a partir da junção de duas áreas juntamente importantes como auditoria e controladoria.

#### 2.4.1 Estrutura

Em sua estrutura orgânica, a CGU apresenta unidades responsáveis a discorrer os principais pontos de atuação de um órgão central de controle. Como pode se depreender da Figura 6 – Estrutura da CGU, a seguir apresentada, estão bem especificados seus setores de: Controle Interno, Correição, Ouvidoria e Prevenção da Corrupção.

**Figura 6 – Estrutura da CGU**



**Fonte:** Sítio da CGU ([www.cgu.gov.br](http://www.cgu.gov.br))

Ressalte-se, por oportuno, que além dos setores já apontados, e de estar compreendida também todo corpo administrativo do órgão, seu organograma apresenta na perspectiva de órgãos consultivos do Ministro de Estado do Controle e da Transparência, dirigente máximo do órgão, o Conselho de Transparência Pública e Combate a Corrupção, a Comissão de Coordenação de Controle Interno e a Comissão de Coordenação de Correição.

## 2.4.2 Competências

As competências da CGU foram definidas pela Lei nº 10.683, de 28 de maio de 2003. Estipuladas entre os artigos 17 e 20 da referida lei, são as principais competências:

À Controladoria-Geral da União compete assistir direta e imediatamente ao Presidente da República no desempenho de suas atribuições quanto aos assuntos e providências que, no âmbito do Poder Executivo, sejam atinentes à defesa do patrimônio público, ao controle interno, à auditoria pública, à correição, à prevenção e ao combate à corrupção, às atividades de ouvidoria e ao incremento da transparência da gestão no âmbito da administração pública federal.

À Controladoria-Geral da União, no exercício de sua competência, cabe dar o devido andamento às representações ou denúncias fundamentadas que receber, relativas a lesão ou ameaça de lesão ao patrimônio público, velando por seu integral deslinde.

À Controladoria-Geral da União, por seu titular, sempre que constatar omissão da autoridade competente, cumpre requisitar a instauração de sindicância, procedimentos e processos administrativos outros, e avocar aqueles já em curso em órgão ou entidade da Administração Pública Federal, para corrigir-lhes o andamento, inclusive promovendo a aplicação da penalidade administrativa cabível.

A Controladoria-Geral da União encaminhará à Advocacia-Geral da União os casos que configurem improbidade administrativa e todos quantos recomendem a indisponibilidade de bens, o ressarcimento ao erário e outras providências a cargo daquele órgão, bem como provocará, sempre que necessária, a atuação do Tribunal de Contas da União, da Secretaria da Receita Federal, dos órgãos do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e, quando houver indícios de responsabilidade penal, do Departamento de Polícia Federal e do Ministério Público, inclusive quanto a representações ou denúncias que se afigurarem manifestamente caluniosas.

A CGU também deve exercer, como órgão central, a supervisão técnica dos órgãos que compõem o Sistema de Controle Interno e o Sistema de Correição e das unidades de ouvidoria do Poder Executivo Federal, prestando a orientação normativa necessária.

## 2.4.3 Atuação: Procedimentos de Auditoria e Fiscalização

A Controladoria-Geral da União (CGU) é o órgão do Poder Executivo Federal responsável, entre outras funções, por fazer auditorias e fiscalizações para verificar como o dinheiro público está sendo aplicado.

Essa atribuição é exercida pela CGU por meio da Secretaria Federal de Controle Interno, área responsável por avaliar a execução dos orçamentos da União, fiscalizar a implementação dos programas de governo, fazer auditorias sobre a gestão dos recursos públicos federais sob a responsabilidade de entidades e órgãos públicos e privados, entre outras funções.

Em seu bojo de atuação, a CGU adota a execução de rotinas de auditoria e fiscalização, critérios que mostram os caminhos a serem delineados quando da execução de suas atividades: a *Materialidade*, a *Criticidade* e a *Relevância* das ações de governo (CGU, 2006).

A materialidade diz respeito ao controle do volume de recursos envolvidos nas ações de governo. A criticidade aponta para o grau de risco que envolve a execução ou não da ação de governo. A relevância considera a amplitude e importância dada pelo Governo à ação ou ao programa (CGU, 2006).

As principais ações de controle realizadas:

- Avaliação da Execução de Programas de Governo.
- Auditorias Especiais.
- Ações de Controle nos Gastos com Pessoal da Administração Pública Federal.
- Auditorias Anuais de Prestação de Contas.
- Auditoria das Tomadas de Contas Especial.
- Realização de Auditorias e Fiscalizações em Projetos de Financiamento Externo e de Cooperação Técnica.
- Demandas Externas.

No que concerne à Avaliação da Execução de Programas de Governo, a ação da CGU enquanto Órgão Central do sistema, tem por finalidade o acompanhamento da execução dos programas e das ações governamentais, com vistas à avaliação da implementação das políticas e à verificação do cumprimento das metas previstas na Lei Orçamentária Anual e no Plano Plurianual (PPA) (CGU, 2006).

Os gastos com pessoal da administração Pública Federal são feitos por meio da Auditoria de Pessoal feita pela Controladoria-Geral da União (CGU), que busca verificar a legalidade dos pagamentos dos servidores públicos federais no âmbito do Poder Executivo. Por se tratar de despesa que representa montante significativo de

recursos públicos, perdendo apenas para a Previdência Social, requer atenção especial com vistas à verificação da correta aplicação dos recursos.

Para tanto são utilizadas as técnicas de **Análise da Consistência da Folha de Pagamento** (em cumprimento ao Decreto nº 4785, de 21 de julho de 2003); **trilhas de auditoria de pessoal** que indicam os indícios de irregularidades nas folhas de pagamentos das unidades jurisdicionadas; **fiscalizações nos processos de aposentadoria, pensões, admissões e desligamento dos servidores públicos federais**, o que demanda menor tempo tramitação de processos, pois eles ficam no próprio órgão, menor quantidade de diligências, encaminhamento ao TCU de maior quantidade de pareceres e maior proximidade com o gestor.

Outra área de atuação da CGU, diz respeito à Prevenção da Corrupção, uma vez que, além de ser responsável por fiscalizar e detectar fraudes em relação ao uso do dinheiro público federal, a CGU também é responsável por desenvolver mecanismos de prevenção à corrupção<sup>15</sup> (CGU, 2006).

A CGU também atua na área de Correição, apurando as possíveis irregularidades cometidas por servidores públicos e aplicando as devidas penalidades. A Corregedoria-Geral da União (CRG) é a unidade da CGU responsável pelas atividades relacionadas à “correição”. Em junho de 2005, com a publicação do Decreto nº 5.480, foi criado o **Sistema de Correição do Poder Executivo Federal**, integrado pela CGU como “Órgão Central” (Decreto nº 5683/2006), pelas unidades específicas de correição junto aos Ministérios como “unidades setoriais” e pelas unidades específicas de correição que compõem as estruturas dos Ministérios, autarquias e fundações públicas como “unidades seccionais” (CGU, 2006). Esse Sistema objetiva integrar as atividades de correição no âmbito do Poder Executivo Federal, visto que conforme RIBEIRO FILHO (2006) essa é uma das atividades básicas a ser verificada no ambiente de controle.

---

<sup>15</sup> Essa atividade é exercida pela Controladoria por meio da sua Secretaria de Prevenção da Corrupção e Informações Estratégicas (SPCI), Decreto nº 5683/2006.

Por fim, em seu arcabouço de atividades, surge Ouvidoria-Geral, responsável por receber, examinar e encaminhar reclamações, elogios e sugestões referentes a procedimentos e ações de agentes, órgãos e entidades do Poder Executivo Federal, também compete a ela coordenar tecnicamente o segmento de Ouvidorias do Poder Executivo Federal, bem como de organizar e interpretar o conjunto das manifestações recebidas e produzir indicativos quantificados do nível de satisfação dos usuários dos serviços públicos prestados no âmbito do Poder Executivo Federal.

Há ainda a estrutura e previsão do Conselho da Transparência, órgão colegiado e consultivo vinculado à CGU, que tem a finalidade de sugerir e debater medidas de aperfeiçoamento dos métodos e sistemas de controle e incremento da transparência na gestão da administração pública e estratégias de combate à corrupção e à impunidade, cujas competência (CGU, 2006):

- Contribuir para a formulação das diretrizes da política de transparência da gestão de recursos públicos e de combate à corrupção e à impunidade, a ser implementada pela Controladoria-Geral da União e pelos demais órgãos e entidades da administração pública federal.
- Sugerir projetos e ações prioritárias da política de transparência da gestão de recursos públicos e de combate à corrupção e à impunidade.
- Sugerir procedimentos que promovam o aperfeiçoamento e a integração das ações de incremento da transparência e de combate à corrupção e à impunidade, no âmbito da administração pública federal.
- Atuar como instância de articulação e mobilização da sociedade civil organizada para o combate à corrupção e à impunidade.
- Realizar estudos e estabelecer estratégias que fundamentem propostas legislativas e administrativas tendentes a maximizar a transparência da gestão pública e ao combate à corrupção e à impunidade.

A composição do Conselho da Transparência pressupõe a representatividade de diversas instâncias, buscando retratar as diversas áreas de interesse quanto a regular aplicação de recursos públicos, aponta-se no Quadro 6 a seguir, tomando por base a legislação aplicável ao ano de 2006, os componentes do referido Conselho:

### Quadro 6 – Conselho da Transparência – Composição

Controladoria-Geral da União
Casa Civil da Presidência da República
Advocacia-Geral da União
Ministério da Justiça
Ministério da Fazenda
Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão
Ministério das Relações Exteriores (cf. Decreto 5187, de 18/8/2004)
Comissão de Ética Pública da Presidência da República (cf. Decreto 5187, de 18/8/2004)
Ministério Público da União
Tribunal de Contas da União
Ordem dos Advogados do Brasil
Associação Brasileira de Imprensa
Transparência Brasil
Associação Brasileira de Organizações Não-Governamentais
Conferência Nacional dos Bispos do Brasil
Representante indicado pelas igrejas evangélicas de âmbito nacional, organizadas segundo suas convenções, concílios gerais ou sínodos (cf. Decreto 5.043, de 8/4/2004)
Trabalhadores (CUT)
Empregadores (CNA)
Cidadão brasileiro com atuação notória (cf. Decreto 5187, de 18/8/2004)
Instituto Ethos de Empresas e Responsabilidade Social (cf. Decreto 5187, de 18/8/2004)

**Fonte:** CGU (2006) – Com adaptações

Conjugando toda a estrutura de que dispõe a CGU, com a metodologia abordada em seu processo de auditoria e fiscalização, ainda assim, seria por demais pretencioso assumir que Controladoria seria capaz de abranger todas as atividades de controle interno por si só, sem a participação de outros atores não menos importantes neste ambiente sistemático de controle interno. Surge a necessidade de se abordar o papel das auditorias internas das entidades da administração pública, como segue.

#### 2.5 AUDITORIA GOVERNAMENTAL

No âmbito da auditoria pública, podemos evidenciar duas áreas em que se expressam modelos diferentes de auditoria: a *Fiscal* e a *Governamental*. A **Auditoria Fiscal** atinente às preocupações do Estado com a receita pública, por meio de arrecadação, sobretudo relativa a tributos. A **Auditoria Governamental** relacionada à

aplicação dos recursos auferidos – despesa. Para oeste estudo, interessa a auditoria governamental e suas técnicas.

O conceito de auditoria interna encontra suporte na definição apresentada por ALMEIDA PAULA (1999, p.31), cujo pensamento geral acerca do tema é citado a seguir:

Atividade de avaliação independente, que, atuando em parceria com administradores e especialistas, **deverá avaliar a eficiência e a eficácia dos sistemas de controle** de toda a entidade, agindo proativamente, zelando pelas políticas traçadas e provocando melhorias, fornecendo subsídios aos proprietários e administradores para a tomada de decisão, visando ao cumprimento da missão da entidade. (grifo nosso)

Diamond (2002) expressa as atividades e conceito de auditoria interna no setor público com o seguinte conceito:

“Traditionally, it has been a mechanism for assuring the government or its ministries (internal audit), and the legislature (external audit), that public funds are received and spent in compliance with appropriations and other relevant laws (compliance audit), and that the government's reported use of funds fairly and accurately represents its financial position (financial audit). The audit function has evolved in many countries to take a more comprehensive view of the economic and social implications of government operations often termed "value-for-money" or performance audit”.

Do exposto atente-se aos termos que representam a função: *value-for-money* or *performance audit*, apontando seu relacionamento com a verificação da legislação, representação financeira da aplicação de recursos públicos, os impactos sociais e econômicos e suas implicações com a gestão pública.

À vista do exposto, vê-se não poder tratar-se auditoria interna como sinônimo de controle interno. Enquanto este engloba um conjunto de métodos e medidas que visam a assegurar o funcionamento ótimo da entidade, aquela é uma atividade cuja principal missão é assegurar o funcionamento dos controles (DA SILVA, nd).

A escola norte-americana atenta para a seguinte definição da auditoria: “processo sistemático de obtenção e avaliação objetiva da evidência das asserções sobre ações e eventos econômicos, visando verificar o grau de correspondência entre essas asserções, o critério estabelecido e a comunicação dos resultados aos utilizadores interessados” (THE AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION, 1973).

O objetivo de auditoria de demonstrações financeiras, preparadas dentro de um quadro de políticas de contabilidade reconhecidas, é habilitar o auditor a expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras. A opinião do auditor ajuda estabelecer a

credibilidade das demonstrações financeiras, segundo a *International Federation of Accounts* (IFAC, 1980).

No Reino Unido, através da *Auditing Standards and Guidelines*, trata tal auditoria por “uma avaliação independente e de expressão de opinião sobre as demonstrações financeiras de uma empresa por um auditor indicado para o exercício desse cargo e de acordo com uma obrigação estatutária relevante”. ().

Segundo o COSO (2006) as auditorias internas são fundamentais para o sucesso e efetividade do sistema de controle interno:

“internal auditors play an important role in evaluating the effectiveness of control systems, and contribute to ongoing effectiveness. Because of organizational position and authority in an entity, an internal audit function often plays a significant monitoring role”.

### 2.5.1 Auditorias Internas nas Entidades da Administração Pública

Em nosso arcabouço legal, importantes apontamentos foram internalizados no que diz respeito à auditoria interna em nosso sistema de controle interno com o advento do Decreto nº 3591/2000. O Decreto determina no artigo 14:

Art. 14. As entidades da Administração Pública Federal **indireta, bem assim os serviços autônomos, deverão organizar a respectiva unidade de auditoria interna, com o suporte necessário de recursos humanos e materiais, com o objetivo de fortalecer a gestão de racionalizar as ações de controle.** (*grifos meus*)

Parágrafo único. No caso em que a demanda não justificar a estruturação de uma unidade de auditoria interna, deverá constar do ato de regulamentação da entidade o desempenho dessa atividade por auditor interno.

Como pode se depreender trata de mecanismo com vistas a buscar racionalizar as ações de controle, fortalecendo a gestão. Não se trata de unidade subordinada, em nosso caso concreto, à CGU, mas, sujeita a sua orientação normativa, em face de sua posição institucional de órgão central do sistema de controle interno.

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 desvios gerenciais da entidade à qual está vinculada (CGU 2006) .

## 2.5.2 Finalidades e Atividades Específicas da Auditoria Interna

A Instrução Normativa nº 01/2001 da Secretaria Federal de Controle – SFC estabelece um rol de regras atinentes à atuação das Auditorias Internas, da mesma forma a Lei nº 10.180/2001, que trata do Sistema de Controle Interno no âmbito do Poder Executivo Federal.

Diante da análise dos respectivos instrumentos, fica reforçada a idéia de que as auditorias internas, quanto às finalidades, esculpem suas atividades na perspectiva do:

- **fortalecimento da gestão**, que apoia-se na premissa de agregar valor ao gerenciamento da ação governamental, contribuindo para o cumprimento das metas previstas nos planos e orçamentos da Entidade;

- **racionalização das ações de controle**, que visa eliminar atividades de auditoria em duplicidade, bem como otimizar as ações de controle e apoio ao sistema de controle interno; e

- **apoio ao sistema de controle interno**, que constitui no fornecimento de informações sobre os trabalhos realizados e verificação do atendimento das solicitações de controle (CGU, 2006).

O Quadro 6 – Características Gerais das Auditorias Internas vinculadas às Entidades da Administração Pública Federal, a seguir, aponta as principais definições, que de forma genérica, são estabelecidas pelo diversos estudos acerca da auditoria interna governamental e que estão apontadas na IN SFC nº 01, de 16/04/2001:

**Quadro 6** – Características das Auditorias Internas vinculadas às Entidades da Administração Pública Federal

Definição	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.
Execução	Os trabalhos de auditoria interna são executados por unidade de auditoria interna ou por auditores internos – seu plano de auditoria deve ser encaminhado ao Órgão de Controle ao qual esteja jurisdicionado.
Característica	Assessoramento à alta administração da Entidade, buscando agregar valor à gestão.
Estrutura	As Entidades da Administração Pública Federal indireta deverão organizar a respectiva unidade de auditoria interna.
Subordinação	Deverá estar subordinado ao Conselho de Administração, em não existindo o mesmo, ao dirigente máximo da Entidade.
Finalidades Básicas	Fortalecer a gestão e racionalizar as ações de controle, bem como prestar apoio aos órgãos do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.
Recursos	Deverão organizar a respectiva unidade de auditoria interna com o suporte necessário de recursos humanos e materiais. Caso se verifique que o volume de trabalho da Entidade não justifica a estruturação de uma unidade organizacional de auditoria interna, o ato de

	regulamentação da entidade deverá prever que as funções de auditoria interna serão desempenhadas por auditor interno.
Titular	A nomeação, designação, exoneração ou dispensa do titular de unidade de auditoria interna será submetida pelo dirigente máximo da Entidade à aprovação do conselho de administração ou órgão equivalente, quando for o caso, e, após, à aprovação da CGU.
Vinculação Técnica	Sujeita-se à orientação normativa e supervisão técnica do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, prestando apoio aos órgãos e unidade que o integram. Essa vinculação visa proporcionar qualidade dos trabalhos e efetividade nos resultados de auditoria.

fonte: [www.cgu.gov.br](http://www.cgu.gov.br) (2006)

Neste ínterim, o papel da CGU muito se intensifica na perspectiva de orientação, integração e cooperação com as respectivas unidades de auditoria com vistas a legitimar a autonomia das auditorias e otimizar sua atuação no âmbito do sistema de controle, uma vez que, como exposto, as auditorias tem em sua função fortalecer a gestão e prestar apoio aos órgãos do Sistema de Controle Interno.

### 2.5.3 Auditorias Internas nas IFEs

Em nome de estarem inseridas no contexto das denominadas Entidades da Administração Indireta Federal, as IFEs têm a obrigação de instituir unidade de auditoria interna, ou designar auditor interno, quando for o caso, nos ditames da legislação retro-especificada.

A estas unidades ou profissionais designados cumpre as atribuições expostas acerca da função auditoria interna, bem assim as obrigações de fazer.

Vinculadas ao MEC, as IFEs executam parcela significativa de orçamento público (vide apêndice 2). Entre as diversas unidades orçamentárias e administrativas cabe, como as principais unidades do Ministério, às Universidades maior parcela dos recursos, em seguida aos Centros Tecnológicos e por último às Escolas Agrotécnicas.

À essas auditorias, conforme exposto no Quadro 6 – Características Gerais das Auditorias Internas vinculadas às Entidades da Administração Pública Federal, cumpre a missão de assessoramento ao gestor da unidade, bem como interface entre os diversos órgãos de controle externo, interno e social, com vistas a fortalecer os instrumentos de transparência e verificação da aplicação regular dos recursos em nome de resultados efetivos de gestão.

Sua inter-relação com o órgão central de controle interno, além do especificado, consubstancia-se na apresentação dos seus relatórios e planejamentos anuais de auditoria – plano de trabalho – hoje denominados PAint (Plano de auditoria interna) e RAint (Relatório de auditoria interna). Cabe ressaltar, que em toda entidade

governamental abrangida pelo Decreto 3.591/2000 deverá sua unidade de auditoria ou auditor interno apresentar tais planos e relatórios anualmente.

Por último, cumpre ressaltar que os trabalhos de auditoria interna governamental seguem os moldes utilizados pela CGU, enquanto órgão disseminador das diretrizes observadas pelas respectivas auditorias, razão, também, pela qual possuem estreita ligação no que tange a abrangência das atividades que executam.

### **3 COLETA E ANÁLISE DOS DADOS**

#### **3.1 COLETA DOS DADOS**

Com o intuito de obter uma resposta ao problema de pesquisa, a investigação aplicou um questionário aos auditores internos vinculados às Instituições Federais de Ensino, como proposto no item de metodologia da pesquisa.

Os auditores promovem anualmente um fórum de discussão, denominado FONAI, quando discutem, planejam e programam propósitos com vistas a buscar melhorias para o exercício de suas atividades. Esses projetos passam inclusive por programas de capacitação. O fórum teve sua última edição na cidade de Recife, para onde nos dirigimos com o intuito de verificar a acessibilidade dos auditores quanto ao fato de participarem de nossa pesquisa, respondendo ao questionário objeto de pesquisa. Em contato com os integrantes do fórum verificou-se que eles participam, concomitantemente, de um curso de auditoria interna a distância, via *Internet*, em plataforma mantida pela Fundação Joaquim Nabuco (FUNDAJ) em parceria com a Universidade Federal de Pernambuco (UFPE) (, entre outros patrocinadores. Ao todo, conforme informações iniciais, 199 auditores, vinculados às IFEs de todo país, estavam participando ativamente do ambiente de curso, onde foi estabelecida a possibilidade de aplicação do questionário na plataforma supracitada, via *Internet*.

Importante salientar que antes da aplicação final do questionário, foi realizado um pré-teste presencial com alguns auditores vinculados à instituição de ensino localizada em Recife/PE. Tal fato teve o pressuposto de corrigir prováveis incongruências e/ou melhorar a clareza, abrangência e escopo do questionário, bem como colher sugestões de melhoria. Foi dada resposta positiva pelos auditores quanto à clareza e entendimento do documento de coleta de dados. Vale acrescentar a sugestão de inclusão de pergunta referente a estar ou não, o respondente, exercendo função comissionada no âmbito da Unidade de Auditoria, o que se considerou pertinente, em

vista do relacionamento mais direto daquele que responde por esse encargo com o gestor da Entidade, pois poderia inferir respostas significativamente representativas.

Após a aplicação do questionário, que se reforça – no âmbito da plataforma de curso dos referidos auditores, aos quais foi dado um prazo de cinco dias para coleta final das respostas, 115 questionários foram respondidos, tomando como linha de corte a data final estipulada, o que representa um percentual de aproximadamente 57,78% da amostra. Deste total, cinco questionários foram desconsiderados, em nome de não terem sido completamente respondidos, ou terem suas respostas totalmente anuladas, e outros cinco por terem sido objeto de pré-teste, restando ao final um percentual de 105 questionários válidos, ou 53% da amostra.

### 3.2 ANÁLISE DOS DADOS

Neste capítulo é abordado o rol de respostas extraído da aplicação dos questionários e apresentadas as informações consolidadas.

No primeiro plano é apresentada uma análise descritiva dos questionários, com vistas a caracterizar mais precisamente o universo de respondentes; em um segundo plano, a análise estatística dos testes utilizados com vistas a caracterizar o confronto de percepções entre os grupos de respondentes, tomando por base as instituições (Universidades, CEFETs e Escolas Agrotécnicas), onde se aplicou o teste de K-W, e um segundo grupo formado por auditores contadores e não contadores, no âmbito das instituições tendo sido aplicado neste caso o teste U Mann-Whitney, ambos com a utilização do software SPSS.

Com vistas a direcionar as questões ao problema objeto de estudo, as questões foram agrupadas por tópicos atinentes à respectiva problematização. Dessa forma há uma concentração de perguntas que se refere ao tema “aperfeiçoamento conceitual do Sistema de Controle Interno”, para o qual se destinam as questões 09, 14, 15, 19, 24 e 26. Em seguida, quanto à “cooperação e integração” estão relacionadas as questões 10, 11, 12, 13, 16, 17 e 25; e por fim no que diz respeito ao “foco nos resultados” vinculou-se a este as questões 18, 20, 21, 22 e 23.

#### 3.2.1 Caracterização dos Respondentes

Com vistas a caracterizar os auditores internos das IFEs vinculadas ao MEC, abordou-se o gênero, faixa etária, nível de escolaridade, área de formação, tipo de

função que exerce e tempo de experiência em auditoria interna; bem como, a espécie da Instituição, localização e existência de quadro próprio na Unidade à qual estão vinculados aqueles respondentes.

**Tabela 2 – Gênero**

	<b>Frequência</b>	<b>%</b>
Feminino	53	50,5
Masculino	52	49,5

**Fonte:** Elaboração própria

Por meio da Tabela 2 – Gênero pôde-se verificar a participação de 53 pessoas do sexo feminino e 52 pessoas do sexo masculino, respectivamente, 50,5% e 49,5% da amostra.

**Tabela 3 – Faixa Etária**

	<b>Frequência</b>	<b>%</b>
Menos de 30 anos	5	4,8
Entre 30 e 39 anos	30	28,6
Entre 40 e 49 anos	42	40,0
Entre 50 e 59 anos	25	23,8
Mais de 60 anos	3	2,9

**fonte:** Elaboração própria

Verificou-se que 72 pessoas possuem idade dentro da faixa etária de 30 a 49 anos, ou seja, 68,6% do grupo de respondentes; sendo 42 pessoas na faixa entre 40 e 49 anos do total e 30 pessoas na faixa entre 30 e 39 anos, respectivamente, 40,0% e 28,6% da amostra, conforme demonstra a Tabela 3 – Faixa Etária.

**Tabela 4 – Nível de Escolaridade**

	<b>Frequência</b>	<b>%</b>
Médio Completo	3	2,9
Superior Incompleto	4	3,8
Superior Completo	38	36,2
Especialização	54	51,4
Mestrado	6	5,7

**fonte:** Elaboração própria

Como demonstra a Tabela 4 – Nível de Escolaridade, no que concerne à formação escolar, observou-se que a maioria dos respondentes, 54 pessoas, possui no mínimo um curso de especialização e 38 pessoas possuem grau em curso superior, representando, respectivamente, 51,4% e 36,2% da amostra.

Ressalte-se que, referente à formação dos auditores entrevistados, o resultado apresentado para a variável “**Nível de Escolaridade**”, no qual 92 pessoas (87,6%) possuem graduação em curso superior, ratifica a idéia apresentada anteriormente de uma nova política de Recursos Humanos, inserida no contexto da Reforma Gerencial, com destaque ao profissionalismo, **formação** e capacitação.

**Tabela 5 – Área de Formação**

	<b>Frequência</b>	<b>%</b>
Contabilidade	52	49,5
Administração	24	22,9
Economia	8	7,6
Direito	6	5,7
Outro	15	14,3

**fonte:** Elaboração própria

Analisando os resultados da Tabela 5 – Área de Formação, observou-se que 85,7% dos respondentes, ou seja, 90 pessoas possuem formação na área de Ciências Sociais Aplicadas, sendo o resultado mais expressivo, representando 49,5% da amostra, a quantidade de pessoas com formação na área de Contabilidade, qual sejam, 52 pessoas. Ademais, verificou-se que 24 pessoas possuem formação em Administração, oito pessoas em Economia e seis pessoas em Direito, respectivamente, 22,9%, 7,6% e 5,7% da amostra.

Nesse sentido, observa-se que o resultado apresentado para a variável “**Área de Formação**”, segundo o qual 49,5% da amostra possuem formação em Contabilidade, corrobora com a doutrina e normativos legais no sentido de que o conceito de Controle Interno está sempre correlacionado ao da Contabilidade.

**Tabela 6 – Identificação das IFEs**

	<b>Frequência</b>	<b>%</b>
Universidade Federal	56	53,3
Centro Federal Tecnológico	31	29,5
Escola Agrotécnica Rural	18	17,1

**fonte:** Elaboração própria

A Tabela 6 – Identificação das IFEs demonstra as principais espécies de IFEs existentes na Administração Pública brasileira e a quantidade de respondentes vinculados a tais espécies. Nesse ínterim, verificou-se maior participação de auditores internos das Universidades Federais com 56 auditores; seguido por 31 auditores internos de Centros Federais Tecnológicos (CEFETs), 18 auditores internos de Escolas Agrotécnicas Rurais e quatro auditores internos de outras espécies de IFEs; o que corresponde a 53,3%, 29,5% e 17,1%, respectivamente.

**Tabela 7 – Região**

	<b>Frequência</b>	<b>%</b>
Centro-Oeste	11	10,5
Nordeste	40	38,1
Norte	10	9,5
Sudeste	36	34,3
Sul	8	7,6

**fonte:** Elaboração própria

De acordo com os dados apresentados na Tabela 7 – Região verificou-se participação de auditores internos de todo o país; sendo a participação mais expressiva dos respondentes vinculados a Unidades localizadas na região Nordeste: 40 respondentes ou 38,1% da amostra. Na seqüência, evidenciou-se a participação de 36 respondentes da região Sudeste (34,3% da amostra), 11 da região Centro-Oeste (10,5% da amostra), 10 da região Norte (9,5% da amostra) e, finalmente, oito da região Sul (7,6% da amostra).

**Tabela 8 – Função**

	<b>Frequência</b>	<b>%</b>
Chefia	46	43,8
Coordenação Técnica	6	5,7
Técnica	53	50,5

**fonte:** Elaboração própria

Como demonstra a Tabela 8 – Função, no que concerne à função exercida pelo respondente na Unidade de Auditoria Interna da IFEs, observou-se que as maiorias destes, 53 pessoas ocupam cargo Técnico, que corresponde a 50,5% da amostra, e, em outra vertente, 46 pessoas, ou 43,8% da amostra, ocupam cargo de Chefia. E, finalmente, as outras seis pessoas (apenas 5,7% da amostra), ocupam cargo de Coordenação Técnica.

**Tabela 9 – Experiência na Auditoria Interna**

	<b>Frequência</b>	<b>%</b>
Até 5 anos	72	68,6
Entre 5 e 10 anos	22	21,0
Entre 10 e 20 anos	8	7,6
Mais de 20 anos	3	2,9

**fonte:** Elaboração própria

Através da Tabela 9 – Experiência na Auditoria Interna pôde-se verificar que 72 respondentes, ou 68,6% da amostra, exercem funções em Auditoria Interna no máximo há cinco anos. Na seqüência, observou-se que, 242 pessoas possuem experiência entre 5 e 10 anos, oito pessoas entre 10 e 20 anos e três pessoas há mais de 20 anos. Nesse sentido, tais resultados representam, respectivamente, 21%, 7,6% e 2,9% da amostra estudada.

**Tabela 10 – Quadro Próprio de Auditores**

	<b>Frequência</b>	<b>%</b>
Sim	27	25,7
Não	78	74,3

**fonte:** Elaboração própria

A variável foi abordada com intuito de observar a atividade de auditoria interna face ao disposto no Artigo 14 do Decreto 5.683/2000, que trata da estruturação das Auditorias Internas nas entidades da Administração Indireta e Serviços Autônomos. A Tabela 10 – Quadro Próprio de Auditores demonstra que a maior parte dos respondentes, especificamente 74,3% da amostra, 78 pessoas, estão vinculadas à IFEs sem quadro próprio de Auditoria Interna, ou seja, sem unidade estruturada.

3.2.2 Expressão do sentimento da chegada da CGU para realizar a Auditoria de Gestão de sua Unidade.

O Quadro 7 – Palavra que expressa o sentimento do auditor quanto à informação de realização de auditoria pela CGU aponta o conjunto de frequência de respostas diante da indagação sobre qual palavra expressaria o sentimento dos auditores internos ao receber a informação de que a CGU iria realizar auditoria na Entidade ao qual o auditor estava vinculado.

Adotando metodologia expressa por Bardin (1977), foram agrupadas as respostas em categorias, expressas como: POSITIVO, NEUTRO e NEGATIVO, segundo seu significado, conforme especificado no Quadro 7 – Palavra que expressa o sentimento do auditor quanto à informação de realização de auditoria pela CGU.

**Quadro 7** – Palavra que expressa o sentimento do auditor quanto à informação de realização de auditoria pela CGU

POSITIVO		NEUTRO		NEGATIVO	
ALEGRIA	1	AJUSTE	1	AGONIA	1
APROVO	1	ATENÇÃO	1	ANGÚSTIA	3
ATENDIMENTO.	1	AVALIAÇÃO	1	CANSAÇO	1
BOM	1	CAUTELA	1	CHATICE	1
COMPROMISSO	1	CURIOSIDADE	1	COMPRESSÃO	1
NECESSÁRIA	3	DÚVIDA	1	DESCONFORTO	1
OPORTUNIDADE	1	EXPECTATIVA	8	ESTRESSE (STRESS )	3
ÓTIMO	1	EXPERIÊNCIA	1	INCERTEZA	1
RESPEITO	1	FISCALIZAÇÃO	1	INSEGURANÇA	3
SATISFAÇÃO	7	INDIFERENÇA	2	IRRITAÇÃO	1
TRANQUILIDADE	8	LEGALIDADE	3	PREOCUPAÇÃO	9
		NADA	1	RECEIO	2
		NATURALIDADE	2	SABATINA	1
		NORMALIDADE	2	TENSÃO	6
		PREPARAÇÃO	1	ANSIEDADE	7
		PRONTIDÃO	1	APREENSÃO	4
		RESPONSABILIDADE	1		
		ROTINA	1		
		SUPERVISAO	1		
		TRABALHO	1		
		UFA!	1		
	<b>26</b>		<b>34</b>		<b>45</b>

fonte: Elaboração própria

O quadro geral aponta uma maior tendência, em termos absolutos, para uma abordagem negativa, traduzida no rol de palavras que expressam o sentimento dos auditores. Das respostas colhidas, em 45 casos houve o apontamento de palavras que indicam este sentimento, representando 42,85%; já para os casos em que houve uma expressão positiva, obteve-se 26 posicionamentos, representando 24,76% da amostra. Ressalte-se que, em 32,39% das respostas os auditores se posicionaram de forma “neutra” com relação ao fato objeto de questionamento, representando um universo de 34 respondentes, o que importaria entender que os mesmos as vêm de forma natural a ocorrência dos trabalhos de auditoria pela CGU no âmbito de suas unidades, e que adicionando-se ao fato os apontamentos considerados positivos, tem-se um total de 57,15% pela normalidade das ações de auditoria, contra 42,85% que a entende de forma contrária.

Ressalte-se que em estudo que continha questionamento similar, aplicados a três grupos de agentes de controle interno, abordando as esferas municipal, estadual e federal, Ribeiro Filho *et al* (2006), em seus achados, encontraram que os respondentes da esfera federal, na quase totalidade das respostas, exceto em uma, concentraram suas percepções em torno de idéias como “bronca”, “stress”, “cobrança” e “repressão”.

Possível se torna investigar o fator que estaria levando aos respondentes a situarem-se em uma posição contrária, o que poderia ser investigado com o confronto ao resultado de auditorias nas instituições tendentes a expor o sentimento expresso na categoria “negativo”, bem como, os relativos às categorias “positivo” e “neutro”, o que diante dos objetivos deste estudo, recomenda-se, ao final, para futuros estudos.

### 3.2.3 Contribuição para o aprimoramento das ações de Controle Interno

A afirmativa **“a institucionalização da CGU, a partir de 2003, tem contribuído para o aprimoramento das ações de controle interno no âmbito do Poder Executivo Federal”**, questão nove, teve por objetivo retratar a percepção dos auditores internos quanto à institucionalização de uma “Controladoria” como órgão central de controle interno, onde esta mudança apontaria a significação de uma melhoria no tratamento do controle interno, em aspectos tais como: ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle, informação e comunicação e monitoramento (COSO, 2006) no âmbito do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

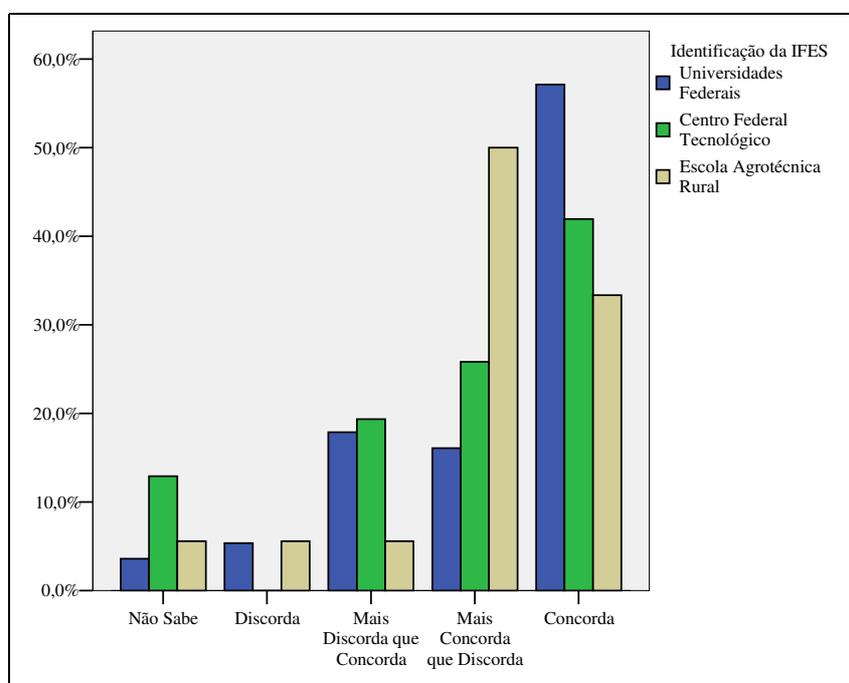
**Tabela 11** – Institucionalização da CGU e contribuição para o aprimoramento

	Frequência	%
Não Sabe	7	6,7
Discorda	4	3,8
Mais Discorda que Concorda	17	16,2
Mais Concorda que Discorda	26	24,8
Concorda	51	48,6

**fonte:** Elaboração própria

As respostas indicaram maior concentração no sentido de concordância (*Mais Concorda que Discorda, Concorda*), com o somatório de 73,4% da amostra, ou seja, 77 pessoas, conforme apresentado na Tabela 11 – Institucionalização da CGU e contribuição para o aprimoramento das ações de controle interno; destacando-se que há completa concordância de 51 auditores, ou seja, 48,6% da amostra.

Quando verificada percepção no âmbito das instituições (Universidades, CEFETs e Escolas Agrotécnicas), os dados informados apontam para os seguintes resultados que se podem verificar do Gráfico 1 – Aprimoramento por Instituições, exposto a seguir:

**Gráfico 1** – Aprimoramento por Instituições

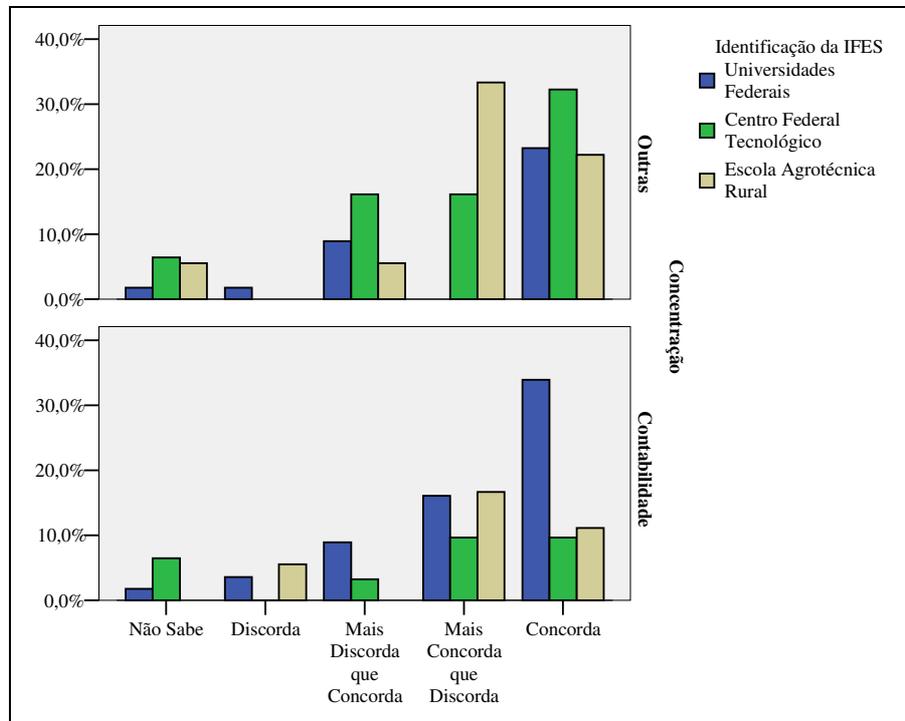
**fonte:** Elaboração própria

Como se pode verificar há uma predominância, por instituição, pela concordância quanto ao aprimoramento; Nas Universidades, de um total de 56 respondentes, em 73,2% dos auditores tendem a concordar com assertiva; para os auditores dos CEFETs, em número de 31 respondentes, 67,7% também tendem a concordar; já para os respondentes das Escolas Agrotécnicas, 83,3% dos respondentes apontam para uma tendência à concordância. Assim, há uma forte concordância no sentido de que a CGU, a partir de 2003, tem contribuído para o aprimoramento do sistema de controle interno.

Ressalte-se, ainda, que o *p-value* de 0,377, calculado a partir do teste K-W, rejeita a hipótese alternativa, segundo a qual haveria diferentes percepções entre os respondentes por instituição em relação à questão.

Quando analisado, no âmbito das instituições, a percepção dos auditores, tomando por base a área de formação dos mesmos, como já mencionado no proceder metodológico, com a divisão em contadores e não contadores, como visto no Gráfico 2 – Aprimoramento por Formação e Instituições, a seguir expresso:

**Gráfico 2 – Aprimoramento por Formação e Instituições**



Fonte: Elaboração própria

Também se confirma a tendência a concordar com a afirmativa da questão nove, alcançando-se os maiores percentuais para a concordância plena. Reforçando-se ainda

que o *p-value*, obtido por meio do teste U de Mann-Whitney, tem seus valores, no âmbito de cada uma das instituições expressos pelos valores: 0,782 quando se trata da percepção dos contadores e não contadores das Universidades; 0,551 para os dos CEFETs; e 1,00 para o grupo de auditores das Escolas Agrotécnicas. O que indica que, no âmbito das mesmas, tomando por base a formação dos seus auditores (contadores e não contadores) não há percepções diferentes, razão pela qual a hipótese nula é aceita.

### 3.2.4 A CGU mantém diálogo com as auditorias internas das IFEs.

A questão dez abordou a percepção dos auditores internos quanto à existência de uma ambiente de diálogo promovido pela CGU junto às respectivas unidades, com intuito de verificar esse ambiente de ação do órgão central do sistema, os resultados estão apontados na Tabela 12 – Diálogo.

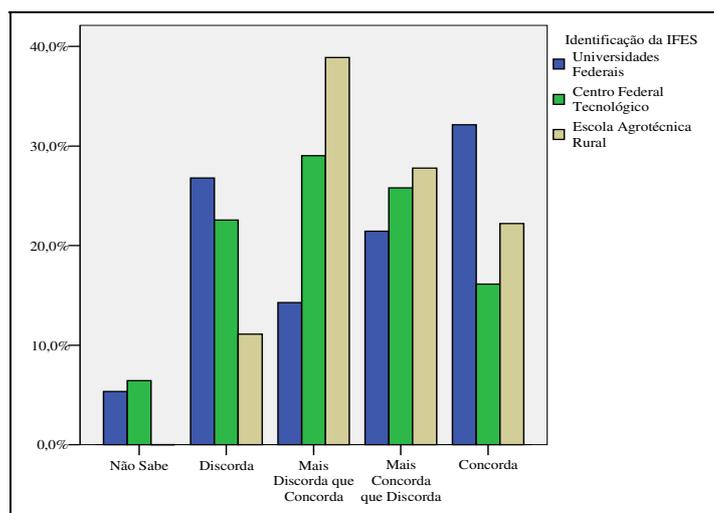
**Tabela 12 – Diálogo**

	Frequência	%
Não Sabe	5	4,8
Discorda	24	22,9
Mais Discorda que Concorda	24	22,9
Mais Concorda que Discorda	25	23,8
Concorda	27	25,7

**Fonte:** Elaboração própria

Das respostas colhidas verificou-se uma concentração proporcional entre os que tendem a concordar ou a discordar da ação por parte da CGU, refletindo-se em um total de 52 respondentes tendentes a concordar, o que equivale a 49,5% e 48 respondentes tendentes a discordar, o que representou 45,8% dos casos.

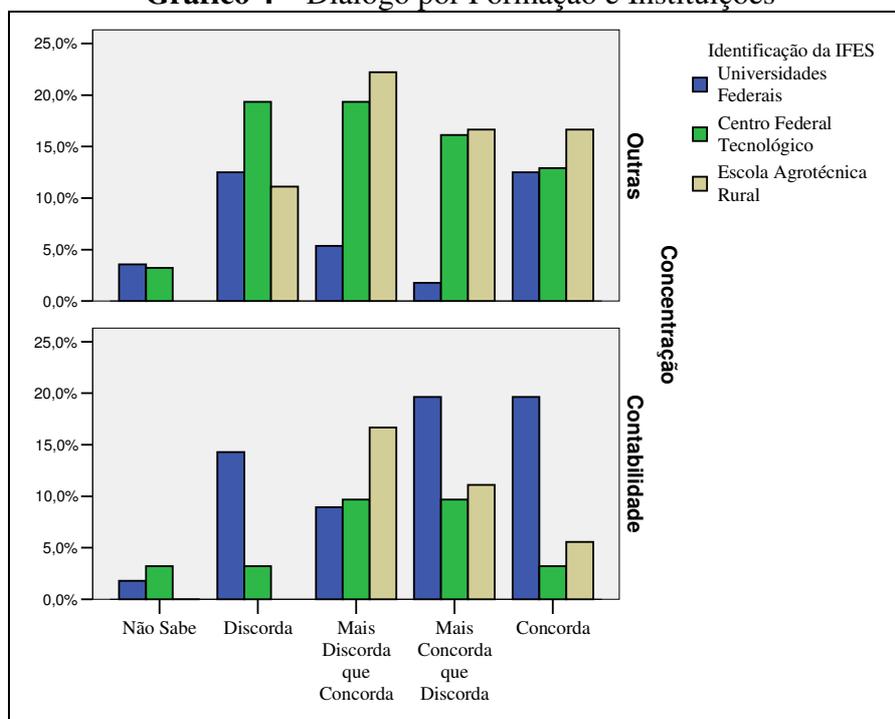
Abordando-se a diferença de percepções entre as instituições para esta mesma questão, obteve-se um *p-value* que não rejeita a hipótese nula, no valor de 0,520, para o K-W.

**Gráfico 3 – Diálogo por Instituições**

Fonte: Elaboração própria

O Gráfico 3 – Diálogo por Instituições aponta, ainda, que os graus de tendência a concordar, bem como a discordar, guardam grau de similitude próximo ao da verificação geral, apontados na Tabela 12 – Diálogo, mencionada anteriormente.

Quando verificado o conjunto de percepções no âmbito das instituições conjugando-se a área de formação dos auditores internos, para esta mesma questão dez, tomando por base o Gráfico 4 – Diálogo por Formação e Instituições, a seguir:

**Gráfico 4 – Diálogo por Formação e Instituições**

Fonte: Elaboração própria

Encontra-se que os *p-values* do para os grupos correspondentes auditores, por área de formação, nas unidades em apreço (contadores e não contadores) retratam não haver diferenças significativas que pudessem rejeitar a hipótese nula, uma vez que para os dois grupos de auditores no âmbito das Universidades o valor de *p-value* foi de 0,318, para os do CEFETs 0,929, e para os grupos das Escolas Agrotécnicas 0,883. Interessante ressaltar que para os contadores, no âmbito das escolas agrotécnicas, não houve nenhuma discordância plena e que, para as Universidades a tendência a concordar para os contadores, 61,2% é relativamente maior que para os não contadores, 40% dos respondentes, o que explica a diferença de *p-value* se comparado aos valores apontados para os CEFETs e escolas agrotécnicas.

### 3.2.5 A CGU é participativa juntos às auditorias internas das IFEs.

A décima primeira questão relaciona-se com a verificação da percepção quanto à ação participativa da CGU no ambiente dos auditores internos. Os resultados estão apontados na Tabela 13 – CGU participativa, como segue:

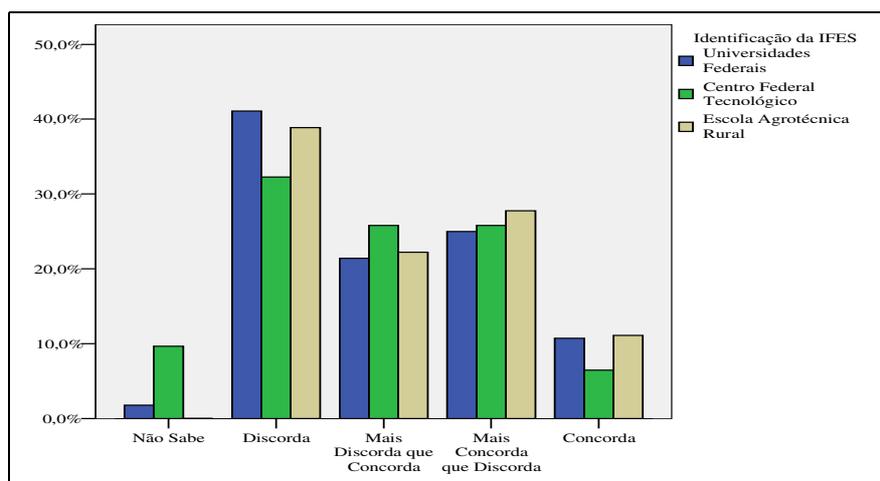
**Tabela 13 – CGU participativa**

	Frequência	%
Não Sabe	4	3,8
Discorda	40	38,1
Mais Discorda que Concorda	24	22,9
Mais Concorda que Discorda	27	25,7
Concorda	10	9,5

**Fonte:** Elaboração própria

Como se pode verificar houve uma tendência maior a discordar da afirmativa, onde 64 dos respondentes, ou seja, 61% destes, demonstraram essa percepção. Ressaltando que 40 auditores discordam completamente do exposto, 38,1%, contra apenas 10 auditores que concordam com a assertiva, representando 9,5% dos casos.

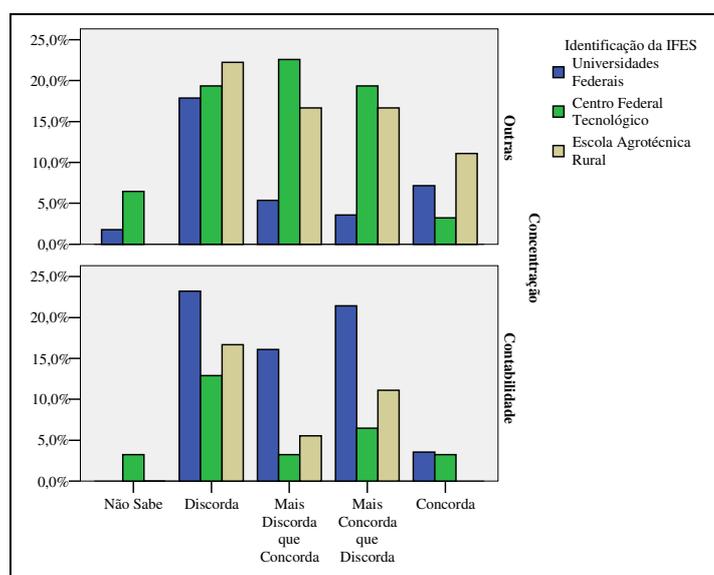
Ao analisar-se a as percepções tomando por base os grupos de instituição para esta questão, o Gráfico – CGU participativa retrata o que segue:

**Gráfico 5 – CGU participativa por Instituições**

Fonte: Elaboração própria

Percebe-se uma maior tendência à discordância, tal como na verificação geral, conforme Tabela 13 – CGU participativa. O *p-value* para esta questão, quanto a possibilidade de diferentes percepções entre as respostas dos diferentes auditores por instituição assume o valor de 0,794, e sendo assim, aceita a hipótese nula, por ser maior que o nível de significância que é de 0,05.

Ao se analisar por instituição tomando por base a área de formação (contadores e não contadores), também não resta evidenciada a possibilidade de se negar a hipótese nula, que afirma não haver diferenças significativa de percepções entre estes dois grupos no âmbito das respectivas instituições, uma vez que assumem valores de 0,403, 0,685 e 0,462, para Universidades, CEFETs e escolas agrotécnicas, respectivamente.

**Gráfico 6 – CGU participativa por Formação e Instituições**

Fonte: Elaboração própria

### 3.2.6 A CGU coopera com a atuação das auditorias internas das IFEs.

Com intuito de verificar se os auditores internos das IFEs percebem que a CGU coopera com a atuação das auditorias internas, ou seja, agindo e colaborando com a atuação dos mesmos, foi formulada a décima segunda questão.

**Tabela 14 – CGU cooperação**

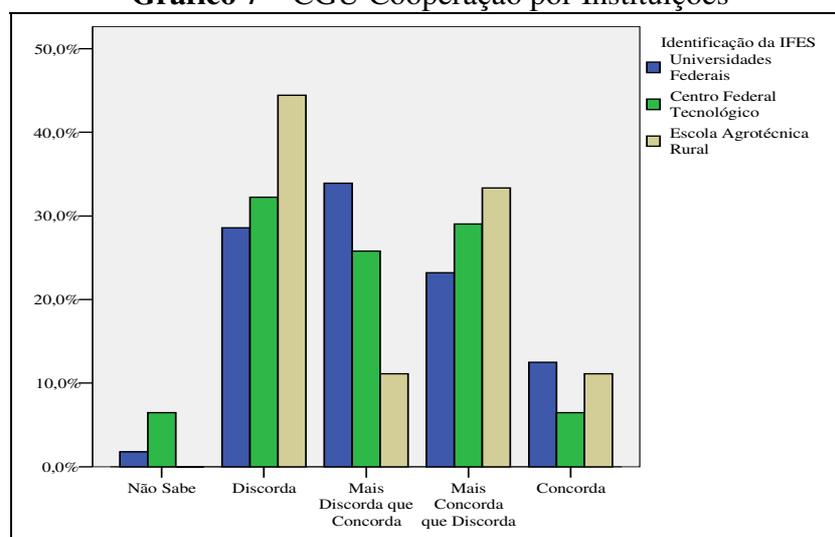
	Frequência	%
Não Sabe	3	2,9
Discorda	34	32,4
Mais Discorda que Concorda	29	27,6
Mais Concorda que Discorda	28	26,7
Concorda	11	10,5

**Fonte:** Elaboração própria

Os resultados apontados na Tabela 14 – CGU cooperação determinam que 73 auditores que responderam ao questionário se posicionaram com uma tendência para discordar de tal preceito, importando um percentual de 60% da amostra. Ressalte-se que há uma discordância total de 34 auditores (32,4%) e, em contrapartida, uma concordância total de apenas 11 dos respondentes (10,5%).

Visando verificar a percepção tomando por base os três tipos de instituição, investindo se há significativas diferenças, utilizou-se o Gráfico 7 – CGU Cooperação por Instituições.

**Gráfico 7 – CGU Cooperação por Instituições**



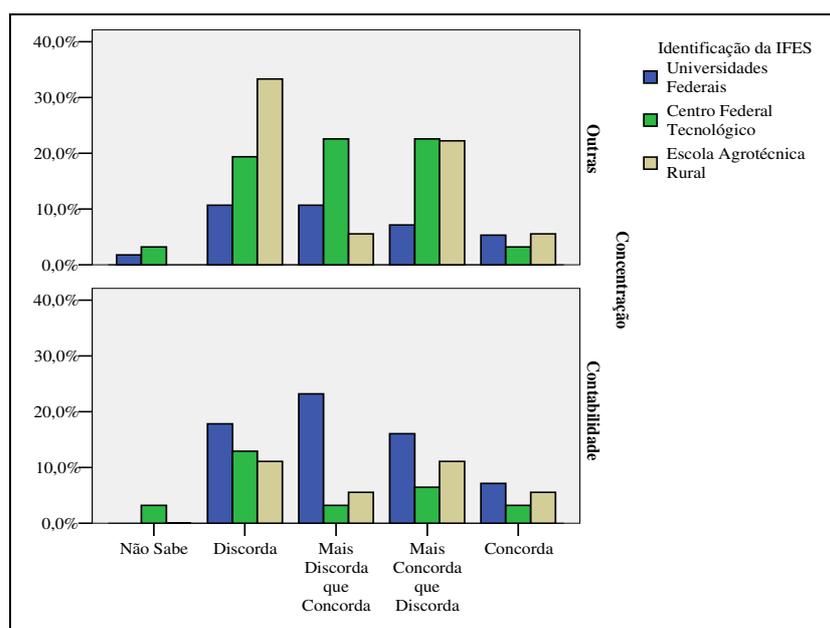
**Fonte:** Elaboração própria

De pronto, confirma-se também, por instituição, a tendência a mais discordar que concordar. 62,5% para as Universidades, 58,1% para os CEFETs e 55,5% para as escolas agrotécnicas.

Avaliando o nível de significância dessas percepções, o *p-value* obtido em nome do teste K-W assumiu valor de 0,770, bem acima do nível padrão adotado de 0,05, o que impõe rejeitar a hipótese nula, que aponta para a não existência de diferenças significativas quanto a percepção dos grupos.

Já com relação às percepções tomando por base a área de formação e a instituição a que pertencem contadores e não contadores, os níveis de concordância e discordância entre estes tendem a ser bem mais próximos nas Universidades, em seguida nas Escolas Agrotécnicas e, em menor grau nos CEFETs. O Gráfico 8 – CGU Cooperação por Formação e Instituições retrata bem essa assertiva.

**Gráfico 8 – CGU Cooperação por Formação e Instituições**



**Fonte:** Elaboração própria

Os valores de *p-value* reforçam a informação quanto às percepções mais contundentes, respectivamente, nas Universidades onde assume o valor 0,735, nas Escolas Agrotécnicas cujo valor é 0,548 e nos CEFETs, onde se aponta um *p-value* de 0,483, frisando-se que em todos os casos é rejeitada a hipótese alternativa que informa haver diferenças significativas entre os auditores tomando por base a sua formação no âmbito das instituições.

3.2.7 A CGU tem contribuído para o aprimoramento da atuação das auditorias internas das IFEs.

Com intuito de captar a percepção dos auditores internos quanto a esse objeto de questionamento foi formulada a décima terceira questão. Os dados compilados e obtidos com a aplicação do questionário estão consolidados na Tabela 15 – Aprimoramento da atuação dos auditores internos, a seguir expressa.

**Tabela 15** – Aprimoramento da atuação dos auditores internos

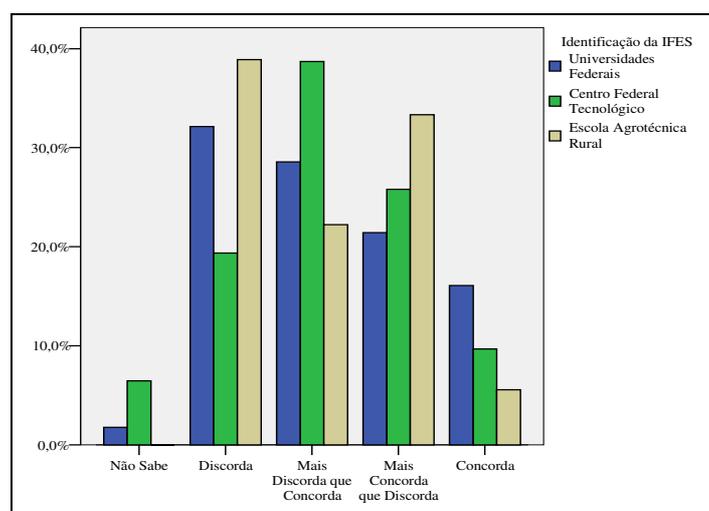
	Frequência	%
Não Sabe	3	2,9
Discorda	31	29,5
Mais Discorda que Concorda	32	30,5
Mais Concorda que Discorda	26	24,8
Concorda	13	12,4

Fonte: Elaboração própria

Da análise descritiva geral verifica-se uma tendência a discordar da ordem 60%, ressaltando que os que discordam totalmente, perfazem um total de 29,5%. Em contrapartida em 37,2% há uma tendência a concordar com a frase.

O Gráfico 9 – Aprimora a Auditoria Interna por Instituições, a seguir apresentado, aponta os totais registrados em face da aplicação do questionário.

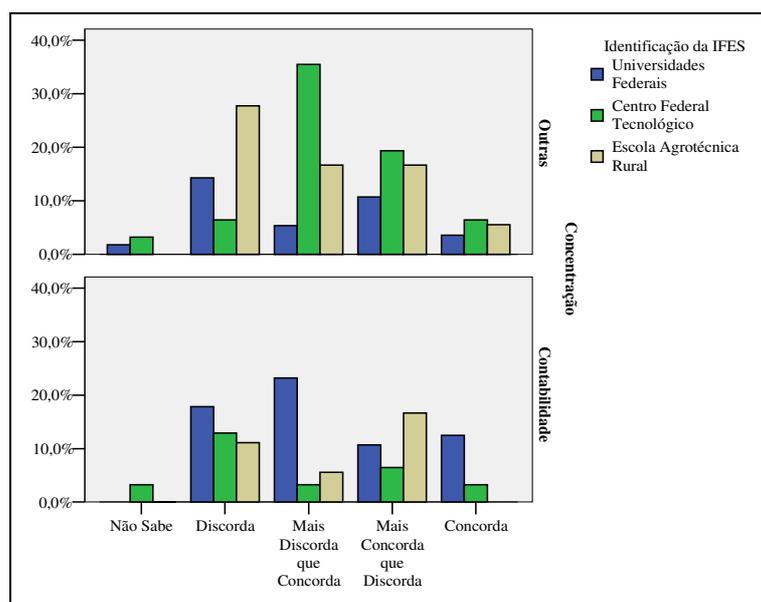
**Gráfico 9** – Aprimora a Auditoria Interna por Instituições



Fonte: Elaboração própria

A estatística obtida por meio do Teste K-W, apontou para um *p-value* da ordem de 0,931, que indica que deve haver aceitação da hipótese nula ( $H_0$ ), uma vez que o valor obtido é bem maior do que o nível de significância de 0,05 adotado para este estudo, importando descrever que, segundo os resultados, não há diferenças significativas de percepções, conquanto se aborde a afirmativa da questão “A CGU tem contribuído para o aprimoramento da atuação das auditorias internas das IFEs”.

**Gráfico 10 – Aprimora a Auditoria Interna por Formação e Instituições**



fonte: Elaboração própria

Do exposto no Gráfico 10 – Aprimora a Auditoria Interna por Formação e Instituições, verifica-se uma tendência maior para uma discordância quanto à afirmativa da questão.

Com os testes de hipóteses encontraram-se os *p-values* para os grupos de contadores e não contadores, obtendo-se os seguintes resultados: 0,380, 0,220 e 0,692, que representam respectivamente as Universidades, CEFETs e escolas agrotécnicas. Em todos os casos há a aceitação da hipótese nula, o que implica dizer que não foram verificadas diferenças significativas entre os grupos quando abordados quanto a questão 13.

3.2.8 A CGU promove encontros com os auditores internos visando aprimorar conceitos de controle interno.

Os dados coletados acerca da questão 14, que foi formulada com a seguinte afirmativa “A CGU promove encontros com os auditores internos visando aprimorar conceitos de controle interno”, estão compilados na Tabela 16 – Encontro de aprimoramento conceitual junto aos auditores internos, a seguir exposta:

**Tabela 16** – Encontro de aprimoramento conceitual junto aos auditores internos

	Frequência	%
Não Sabe	6	5,7
Discorda	68	64,8
Mais Discorda que Concorda	19	18,1
Mais Concorda que Discorda	2	1,9
Concorda	10	9,5

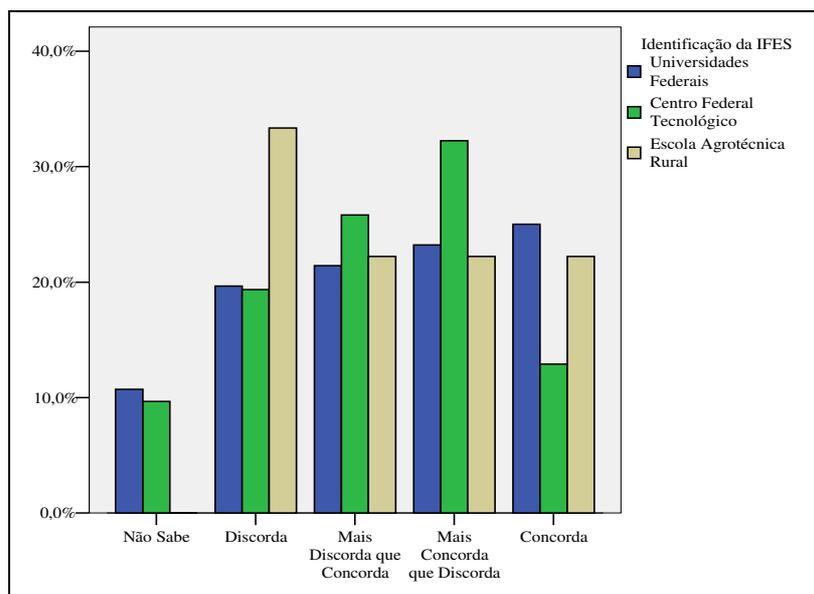
**Fonte:** Elaboração própria

Conforme verificado, os resultados apontam expressiva discordância (*Discorda, Mais Discorda que Concorda*), onde em 82,9% dos respondentes, ou seja, 87 pessoas, tendem a não considerar que a CGU promove encontros que estimulem o aprimoramento conceitual do controle no âmbito das Unidades de Auditoria Interna.

Cabe destacar que para 68 respondentes, ou seja, 64,8% da amostra, há uma completa discordância, demonstrando que a CGU, em suas percepções, não vem atuando no sentido de contribuir para o aprimoramento dos conceitos de controle no âmbito do SCI.

Importante ressaltar o que dispõe o inciso 11 da seção I do Capítulo X da IN CGU nº 01/2001, no qual “*as atividades das unidades de auditoria interna devem guardar similitude àquelas exercidas pelos órgãos/unidades integrantes do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal*”, o que importaria na necessidade de encontros ou maior comunicação visando tal premissa.

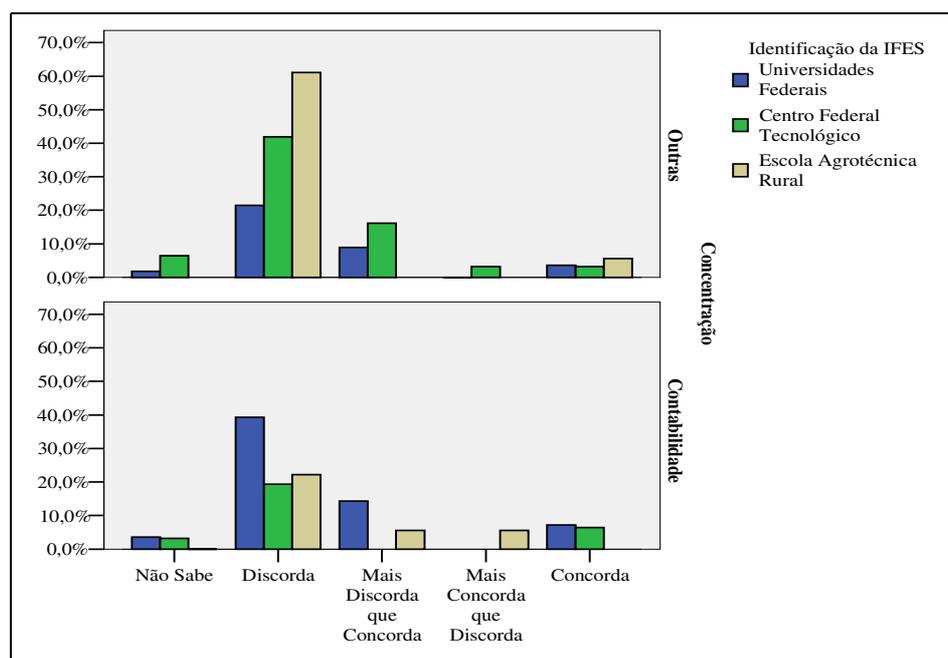
Já no que concerne à verificação de diferença de percepções, ou não, entre os auditores nas diferentes entidades, a mesma situação se mantém no sentido de haver tendência a discordância quanto a afirmativa, muito maior que para concordância, tal fato pode ser observado ao verificar o Gráfico 11 – CGU – Encontros para aprimoramento por Instituições, como segue:

**Gráfico 11 – CGU – Encontros para aprimoramento por Instituições**

**Fonte:** Elaboração própria

Os atributo de valor dado ao *p-value* importa na aceitação da hipótese nula, que determina a não existência de diferentes percepções entre os auditores das três instituições e se expressa no valor de 0,659, que é maior do que o nível de significância enfatizando a não rejeição da hipótese.

Com relação à verificação de diferentes percepções tomando por foco os dois grupos de áreas de formação diversas no âmbito das diferentes instituições, verificou-se uma forte tendência para a discordância tanto no rol de contadores, como dos não contadores nas três instituições. Curiosamente, o item representativo da assertiva “mais concorda que discorda” não obteve qualquer indicação para contadores e não contadores das Universidades, bem como contadores dos CEFETs e não contadores das escolas agrotécnicas, recebendo uma única indicação dos não contadores dos CEFETs e dos contadores das escolas agrotécnicas; ressalte-se, ainda, que no âmbito das escolas agrotécnicas, ninguém se posicionou pela concordância plena nesta questão, evidenciando, também, que para a assertiva da plena concordância quase não houve indicativos.

**Gráfico 12** – CGU – Encontros para aprimoramento por Formação e Instituições

Fonte: Elaboração própria

Por fim aponte-se que de acordo com os *p-values* obtidos no tratamento de testes U de Mann-Whitney, os escores 0,922 e 0,842, respectivamente, para as Universidades e CEFETs apontam para uma projeção mais forte no sentido de negar a hipótese alternativa, que afirma haver diferenças significativas entre os respondentes contadores e não contadores, diferentemente do escore obtido pelas escolas agrotécnicas, cujo valor é de 0,249, apontando um valor, que apesar de rejeitar a hipótese alternativa, indica percepções não tão congruentes se comparado aos apurados no rol das duas outras instituições.

### 3.2.9 Intervenção da CGU junto aos Gestores das IFEs para que estes promovam capacitação continuada para os seus auditores internos

A questão 15 buscou verificar qual a percepção dos auditores no tocante a atuação da CGU junto aos Gestores com o intuito de que estes viessem a possibilitar capacitação continuada aos auditores internos no âmbito de suas IFEs, levando em consideração ser de extrema importância tal pressuposto, uma vez que para o exercício desta função há a necessidade de estarem sempre atualizados os seus agentes. Para tanto foi formulada a seguinte questão “a CGU intervém junto aos Gestores das IFEs para que estes promovam capacitação continuada para os seus auditores internos”. A

Tabela 17 – Capacitação continuada dos auditores internos aponta os escores obtidos.

**Tabela 17 – Capacitação continuada dos auditores internos**

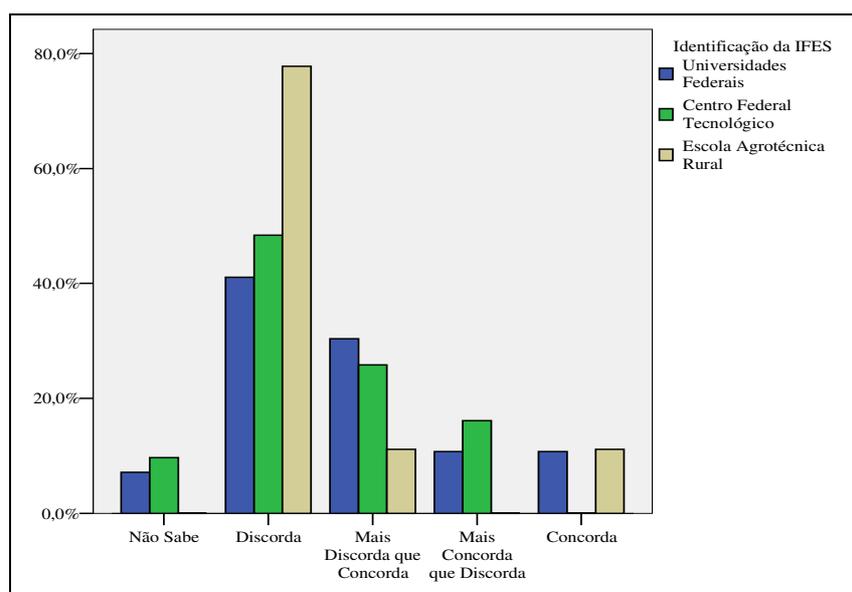
	Frequência	%
Não Sabe	7	6,7
Discorda	52	49,5
Mais Discorda que Concorda	27	25,7
Mais Concorda que Discorda	11	10,5
Concorda	8	7,6

**fonte:** Elaboração própria

Os resultados gerais mostram que 79 auditores, ou seja, 75,2% dos respondentes indicam tendências à discordância. Analisando-se mais detalhadamente, verifica-se que 52 destes, ou seja, 49,5% demonstram completa discordância e 27 pessoas, ou 25,7%, mais discordam que concordam com a referida afirmativa, com apenas oito entrevistados indicando concordar com a assertiva, representando um total de 7,6% da amostra.

No que concerne aos testes de verificação das hipóteses objeto deste estudo, toma-se por referência, no caso da verificação por instituição, o Gráfico 13 – CGU e Capacitação dos auditores internos por Instituições.

**Gráfico 13 – CGU e Capacitação dos auditores internos por Instituições**

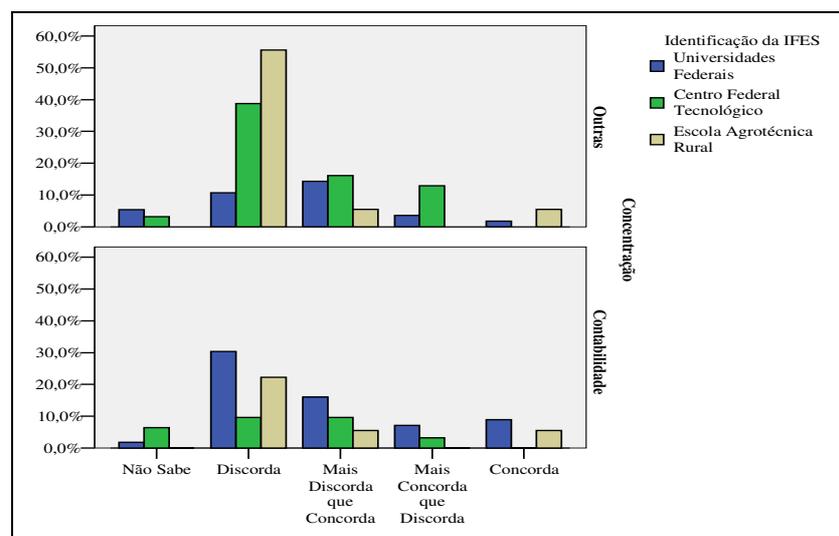


**fonte:** Elaboração própria

Evidencia-se por meio da visualização do Gráfico 13 – CGU e Capacitação dos auditores internos por Instituições, que há uma forte tendência a discordar da assertiva da questão, tomando por ordem percentual, que em 88,9% dos auditores das Escolas Agrotécnicas há esta tendência, para os CEFETs 74,2% e para as Universidades 71,5% da mesma perspectiva de discordância. Aponte-se, ainda, que quanto aos CEFETs não há nenhuma resposta no sentido de plena concordância, e que o *p-value* para a referida questão atingiu o escore de 0,264, onde, em que pese negar a hipótese alternativa e validar a hipótese nula, quanto a não existência de percepções diferentes, aponta para uma fraca tendência a não haver diferenças de percepções.

Ainda continuando a análise das percepções, agora diante Gráfico 14 – CGU e Capacitação dos auditores internos por Formação (contadores e não-contadores) e Instituições, observa-se que os resultados apontam as mesmas tendências a percepções entre os respondentes.

**Gráfico 14** – CGU e Capacitação dos auditores internos por Formação e Instituições



fonte: Elaboração própria

Aponte-se que no caso dos CEFETs não houve, tanto para contadores como para não contadores, qualquer anotação de valores para a plena concordância. A discordância plena entre não contadores e contadores nas Escolas Agrotécnicas é bem mais acentuada atingindo escores para os não contadores da margem de 54,5%, enquanto que para os contadores de 33,3%. Já para as Universidades é de 47,2% em relação aos contadores e de 30% para os não contadores.

Com relação a rejeição ou não da hipótese nula que aponta a não existência de

percepções diferentes entre os grupos no âmbito das instituições, os valores de *p-value*, 0,589 para as Universidades, 0,623 para os CEFETs e 0,439 para as escolas agrotécnicas, por serem maiores que 0,05, aceitam a hipótese nula, determinando que não há diferença de percepções entre os dois grupos, quanto à atuação da CGU no sentido de buscar intervir junto aos gestores com vistas a que estes promovam capacitações aos seus auditores internos.

### 3.2.10 A CGU age de forma coercitiva junto às Entidades

A décima sexta questão buscou investigar a percepção dos auditores internos das IFEs quanto à atuação da CGU, no sentido de esta ser coercitiva ou não. Conforme a Tabela 18 CGU – Ação coercitiva, as informações coletadas estão assim dispostas:

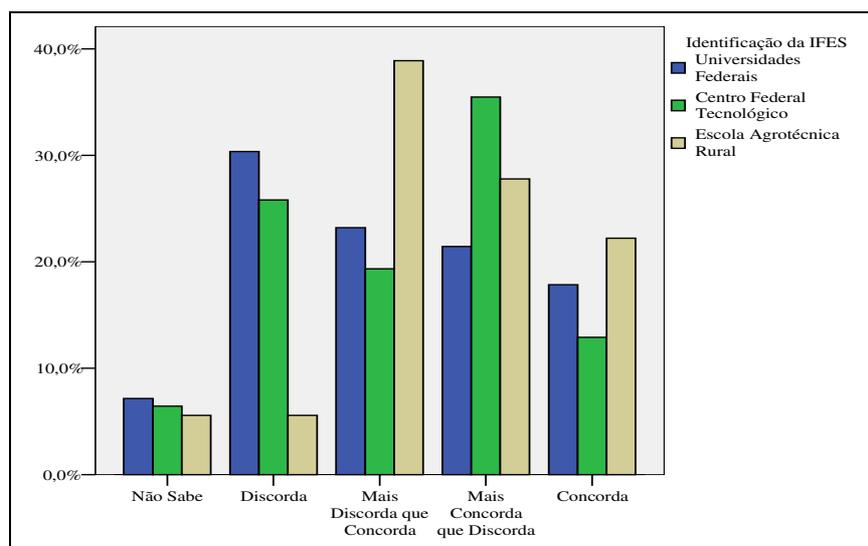
**Tabela 18 – CGU – Ação coercitiva**

	Frequência	%
Não Sabe	3	2,9
Discorda	31	29,5
Mais Discorda que Concorda	32	30,5
Mais Concorda que Discorda	26	24,8
Concorda	13	12,4

**Fonte:** Elaboração própria

Os resultados apontados indicam uma tendência maior para a discordância quanto à afirmação, onde em 60% dos respondentes há uma percepção de que a CGU não age de forma coercitiva. De toda sorte para 37,2% dos respondentes há uma tendência a concordar com a assertiva, o que aponta uma finalidade não congruente com os objetivos do controle interno, a priori, como exemplificados na revisão de literatura, nos estudos de Attie (1992), Silva (2003), Cruz & Glock (2006), e de instituições como a INTOSAI (2004), entre outros.

Já em relação ao grau de diferentes percepções tendo a variável instituições, o Gráfico 15 – CGU – Ação coercitiva por Instituições, informa a distribuição de respostas obtidas junto aos auditores.

**Gráfico 15 – CGU – Ação coercitiva por Instituições**

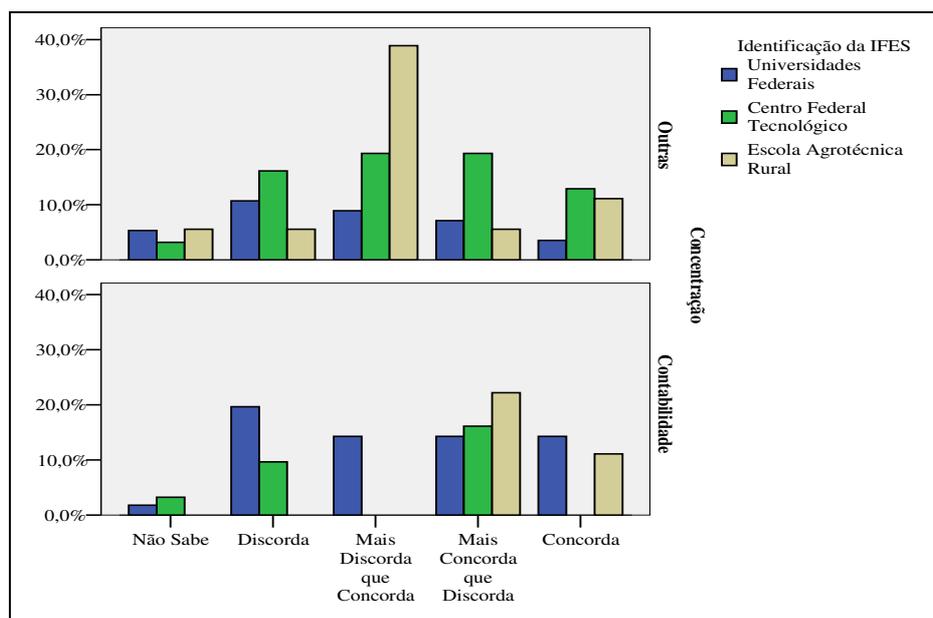
Fonte: Elaboração própria

Analisando-se o mesmo, percebe-se uma maior tendência a discordar por parte das Universidades, com percentuais da ordem de 53,6% e maior para concordar no âmbito dos CEFETs e Escolas Agrotécnicas apontando valores da ordem de 48,4% e 50%, respectivamente. Ressalte-se que, embora haja esta variação pequena quanto a concordância e/ou discordância, o *p-value*, no teste K-W utilizado assume um valor que não rejeita a hipótese nula, no caso 0,389, por ser maior do que o nível de significância adotado, mas que também, não pode ser considerado forte. Ressaltando, também, que a tendência a concordar por parte das duas instituições não está marcada por uma plena concordância, concentrando-se na opção mais concorda que discorda, o que se presume foi fator determinante para a não rejeição da hipótese nula.

No que concerne à verificação de diferenças nas percepções dos auditores internos, quando tratada a área de formação e a instituição, não foram verificadas diferenças significativas entre as percepções dos auditores contadores e não contadores no âmbito das Universidades e dos CEFETs, onde pelos *p-valores* verificados, cujos escores são 0,162 nas Universidades e 0,557 nos CEFETs, a hipótese de rejeição, ou seja, o  $H_1$ , não pode ser validada, embora, frise-se o *p-value* para as Universidades é considerado fraco. Quanto aos grupos formados por contadores e não contadores das Escolas Agrotécnicas o *p-value* indicou escore de 0,019, que é menor do que o nível de significância de 0,05 adotado, o que rejeita a hipótese nula que aponta para a não existência de percepções diferentes entre contadores e não contadores nas instituições, ou seja há percepções diferentes entre contadores e não contadores nas Agrotécnicas.

Ademais cumpre ressaltar que tal fato está associado a não indicação de respostas tanto para plena discordância, como para mais discordar do que concordar, por parte dos contadores das escolas agrotécnicas, conforme se pode depreender do Gráfico 16 – CGU – Ação coercitiva por Formação e Instituições, o que cabe relatar que para os auditores com formação contábil no âmbito das Escolas Agrotécnicas a CGU age de forma coercitiva.

**Gráfico 16 – CGU – Ação coercitiva por Formação e Instituições**



fonte: Elaboração própria

3.2.11 A CGU tem reforçado junto aos Gestores das IFEs a importância de se fortalecer as respectivas Unidades de Auditoria Interna.

Para colher a percepção dos auditores quanto ao reforço junto aos Gestores da importância de se fortalecer as respectivas unidades de auditoria interna, foi formulada a décima sétima questão, e os resultados estão tabulados na Tabela 19 – CGU – Fortalecimento das auditorias internas junto aos gestores, abaixo apresentada:

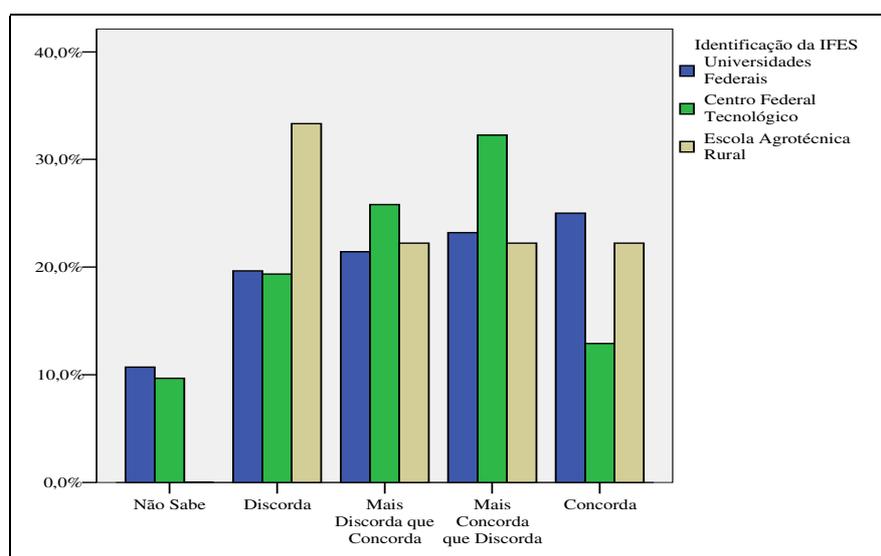
**Tabela 19** – CGU – Fortalecimento das auditorias internas junto aos gestores

	Freqüência	%
Não Sabe	9	8,6
Discorda	23	21,9
Mais Discorda que Concorda	24	22,9
Mais Concorda que Discorda	27	25,7
Concorda	22	21,0

**Fonte:** Elaboração própria

Os dados alocados à Tabela 19 – CGU – Fortalecimento das auditorias internas junto aos gestores ensejam uma distribuição proporcional de percepções, onde aqueles que apontam para um concordância com a assertiva, representam um total de 49 dos respondentes, perfazendo um total percentual de 46,7%; já no caso dos que tendem a discordar, em termos absolutos, representam 47 respondentes, ou seja, 44,8%.

O Gráfico 17 – CGU – Fortalecimento das auditorias internas junto aos gestores por Instituições expõe a consolidação dos questionários em termos das percepções tomadas em nome das instituições.

**Gráfico 17** – CGU – Fortalecimento das auditorias internas junto aos gestores por Instituições

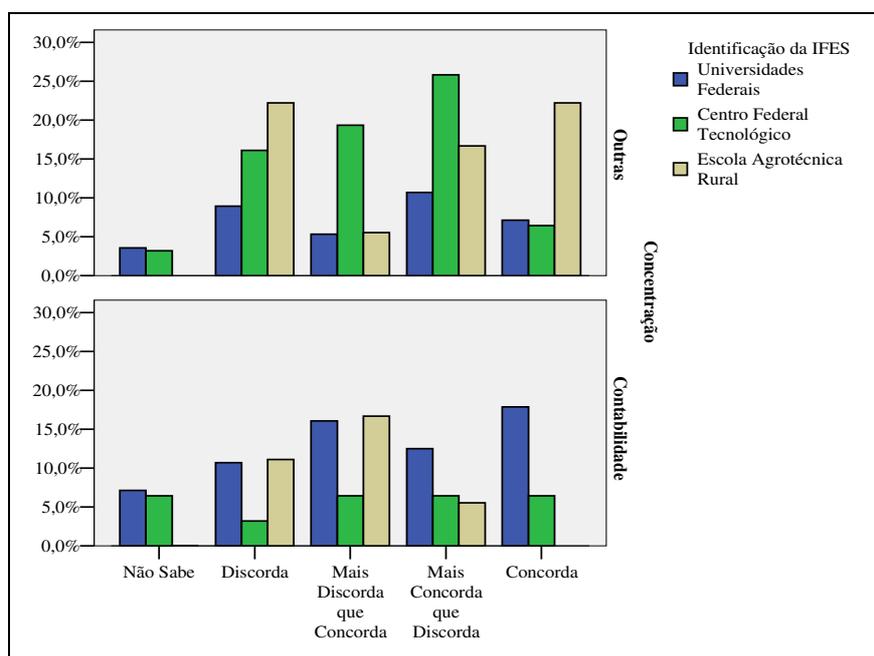
**Fonte:** Elaboração própria

Os teste estatístico de Kruskal-Wallis utilizado, indica um *p-value* de 0,884 que indica aceitação da hipótese nula, indicadora da não existência de percepções diferentes

entre os auditores das instituições, uma vez que o mesmo é bem maior do que nível de significância empregado.

Interessante ressaltar que apesar de ter sido aceita a hipótese de nulidade, há uma predominância de respostas tendentes à plena concordância, em se tratando das Universidades e CEFETs, e, em contrapartida quanto às escolas técnicas há uma plena discordância da ordem de 33,3%.

**Gráfico 18** – CGU – Fortalecimento das auditorias internas junto aos gestores por Formação e Instituições



fonte: Elaboração própria

Com relação ao teste de hipótese U de Mann-Whitney, para esta questão os *p-values* encontrados apontam para a aceitação da hipótese de nulidade, uma vez que os mesmos foram maiores do que o nível de significância nas diversas instituições de ensino, tomado-se os grupos de contadores e não contadores. Consagre-se que os valores foram 0,746 para as Universidades; 0,911 para os CEFETs; e 0,245 para as Escolas Agrotécnicas.

Saliente-se que para as escolas agrotécnicas, tomando por base os auditores em contabilidade, não houve nenhuma plena concordância.

3.2.12. A atuação da CGU motiva as IFEs a promoverem uma gestão efetiva dos recursos.

A questão de número dezoito buscou coletar a percepção tendo por base a perspectiva de se ter na atuação da CGU um instrumento de motivação com vistas às Entidades motivar seus esforços no sentido de adotarem uma gestão efetiva dos recursos públicos.

**Tabela 20 – CGU – Motiva Gestão Efetiva de Recursos**

	Frequência	%
Não Sabe	6	5,7
Discorda	10	9,5
Mais Discorda que Concorda	32	30,5
Mais Concorda que Discorda	40	38,1
Concorda	17	16,2

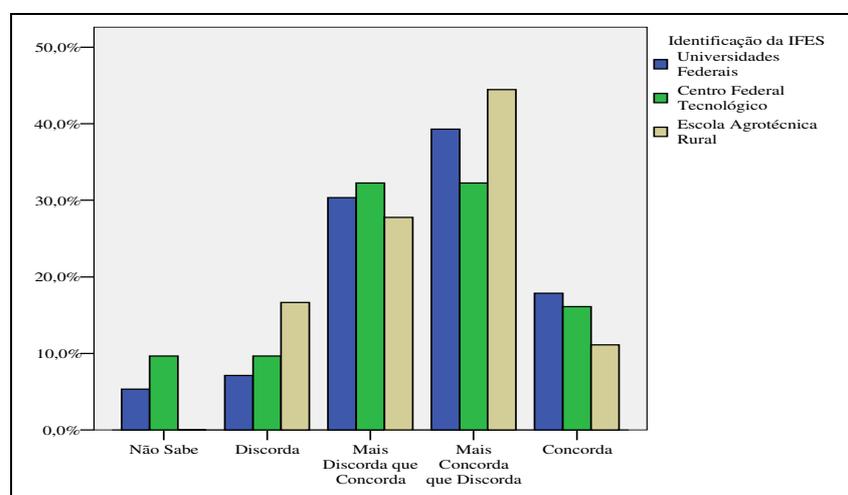
**Fonte:** Elaboração própria

Os resultados apontados na Tabela 20 – CGU – Motiva Gestão Efetiva de Recursos indicam que em 54,3% das respostas, obtidos por meio da aplicação questionário, há uma perspectiva de concordância por parte dos auditores.

O teste de hipóteses de K-W indicou que acerca das instituições não houve divergências significativas que ensejassem a opção pela rejeição da hipótese nula. O valor assumido foi de 0,700, bem maior do que o 0,05 (nível de significância adotado).

Importa ainda acrescentar que houve uma tendência de concordância mais representativa entre os respondentes.

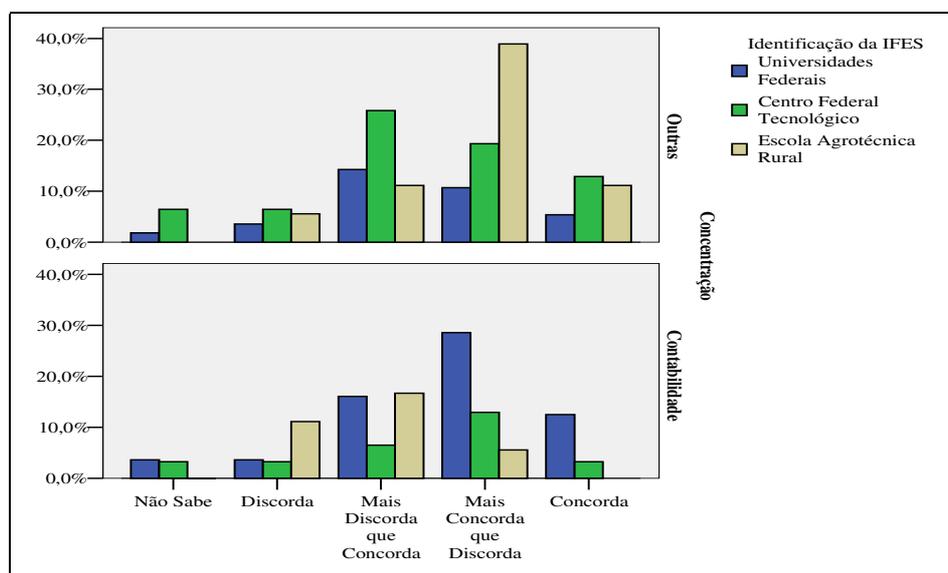
**Gráfico 19 – CGU e motivação por Instituições**



**fonte:** Elaboração própria

Em se tratando do teste de hipótese tendente a verificar a existência de diferentes percepções entre os contadores e os não contadores no ambiente das instituições, tem-se que, em relação às Universidades e aos CEFETs, não houve a adoção da hipótese alternativa, uma vez que a hipótese nula ficou mantida, os *p-values*, nestas duas instituições foram respectivamente de 0,269 e 0,964. Já em se tratando das Escolas Agrotécnicas o *p-value* assumiu o valor 0,025, abaixo do valor de significância utilizado de 0,05, razão pela qual há a rejeição da hipótese nula. Os dados estão apresentados no gráfico 20 – CGU e motivação por Formação e Instituições, abaixo, que demonstra que para as referidas escolas há uma disparidade muito grande entre as respostas dos contadores e não contadores.

**Gráfico 20** – CGU e motivação por Formação e Instituições



fonte: Elaboração própria

### 3.2.13 O corpo técnico da CGU e sua capacitação para as tarefas de controle

A pergunta 19 A questão formulada e apresentada aos auditores continha a seguinte afirmativa: “o corpo técnico da CGU demonstra estar capacitado para as tarefas de controle”. Visou verificar o em que nível de percepção os auditores internos depreendiam a capacitação demonstrada pelos dos técnicos da CGU, onde os resultados são os apontados na Tabela 21 – Qualificação técnica do corpo técnico da CGU, como segue:

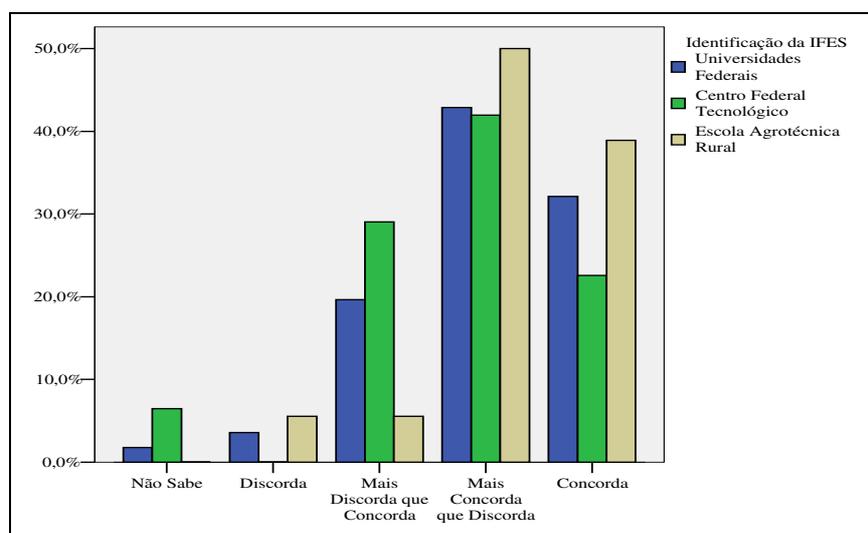
**Tabela 21 – Qualificação técnica do corpo técnico da CGU**

	Frequência	%
Não Sabe	3	2,9
Discorda	3	2,9
Mais Discorda que Concorda	21	20,0
Mais Concorda que Discorda	46	43,8
Concorda	32	30,5

**Fonte:** Elaboração própria

A Tabela 21 – Qualificação técnica do corpo técnico da CGU demonstra que 74,3 % da amostra, ou seja, 78 respondentes apresentaram manifestação de concordância quanto à afirmação. Analisando-se mais detalhadamente, verifica-se que 46 pessoas, ou seja 43,8% da amostra, mais concordam que discordam e 32 pessoas, ou 30,5% da amostra, concordam completamente que os técnicos da CGU (AFCs e TFCs) demonstram qualificação técnica para o exercício das tarefas de controle (auditorias e fiscalizações).

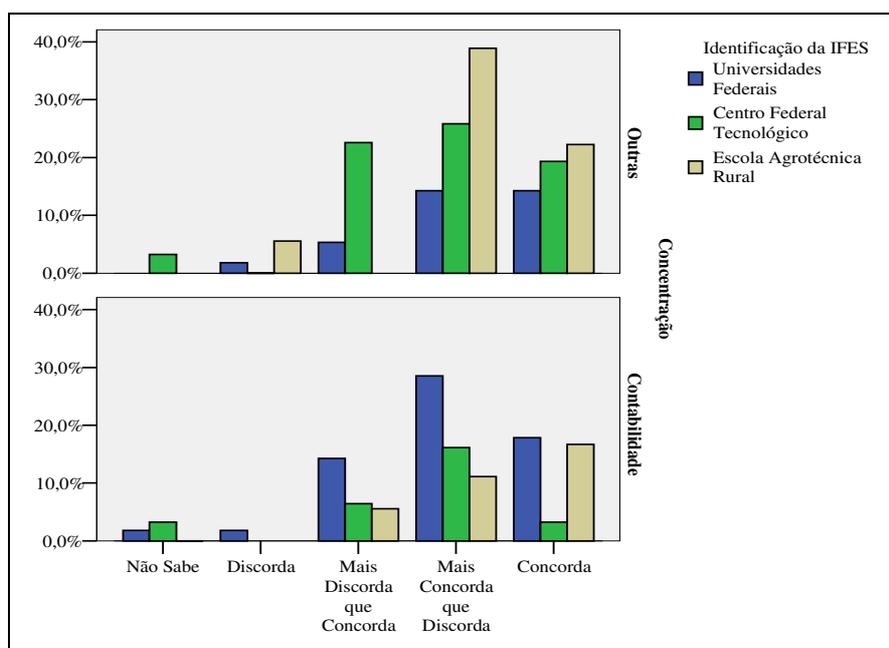
Diante dos testes estatísticos, e tomando por base o K-W realizado, verificou-se que para todos os grupos de contadores e não contadores, nos diversos ambientes, verificou-se que, em nenhum dos casos, haveria rejeição à hipótese nula, uma vez que os *p-values*, por instituição, foram, respectivamente para Universidades 0,348; para os CEFETs 0628 e para as Escolas Agrotécnicas 0,679.

**Gráfico 21 – Qualificação Técnica por Instituições**

**Fonte:** Elaboração própria

Do Gráfico 21 – Qualificação Técnica por Instituições, verifica-se de sobremaneira a tendência a concordância, e que no caso dos CEFETs, não houve por parte dos auditores deste grupo de instituições qualquer menção a discordar com afirmativa.

**Gráfico 22** – Qualificação técnica por Formação e Instituições



fonte: Elaboração própria

Com maior concentração por grupo de contadores e não contadores a opinar pela tendência a concordância, foi verificado por meio dos testes estatísticos a hipótese nula no que diz respeito a sua aceitação e/ou rejeição.

O *p-value* encontrado para cada uma das entidades é de 0,348, 0,628 e 0,679, onde tais valores pugnam pela aceitação da hipótese nula, inexistência de diferenças significativas de percepções, ou seja, pela verificação por parte dos respondentes de que, na percepção destes, os técnicos da CGU demonstram estarem capacitados para as tarefas de controle.

3.2.14 A CGU exerce um controle calcado em perspectiva contábil, capaz de detectar, avaliar, comunicar e alterar a gestão dos resultados das IFEs tempestivamente.

A vigésima questão está relacionada à tipologia de controle, abordando a perspectiva do mesmo, enfatizando a mesma sob à égide contábil como aponta Anthony e Govindarajan (2002).

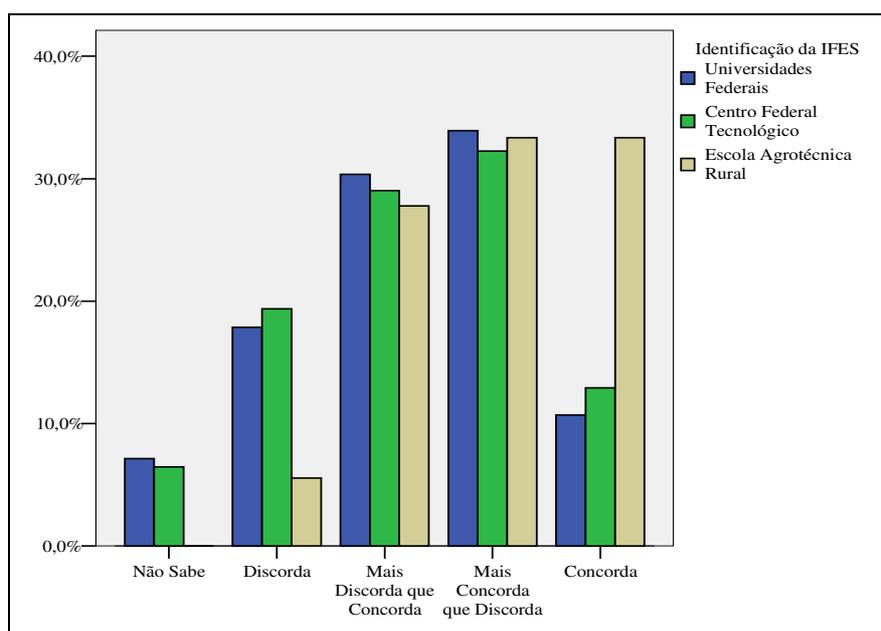
**Tabela 22 – CGU – Controle em Perspectiva Contábil**

	Frequência	%
Não Sabe	6	5,7
Discorda	17	16,2
Mais Discorda que Concorda	31	29,5
Mais Concorda que Discorda	35	33,3
Concorda	16	15,2

Fonte: Elaboração própria

Dos resultados coletados obteve-se uma distribuição proporcional diante das perspectivas expostas pelos auditores. Assim, para 48,5% dos respondentes, num total 51 auditores, há uma tendência para concordar com a assertiva, enquanto que, para 45,7%, num total de 48 respondentes, há maior percepção no sentido de discordar.

**Gráfico 23 – Perspectiva Contábil da atuação da CGU por Instituições**



fonte: Elaboração própria

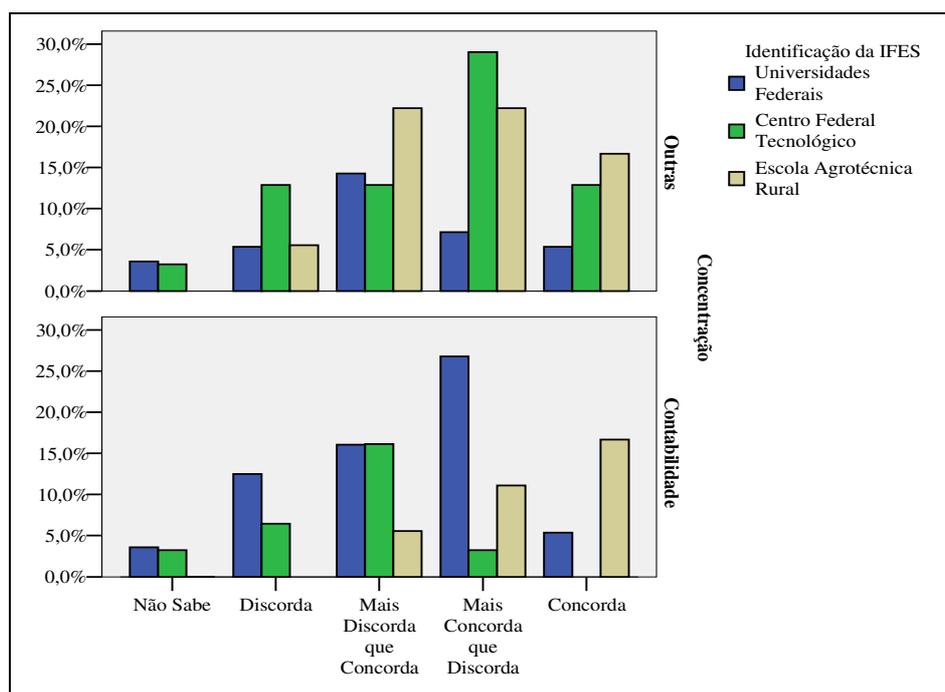
O Gráfico 23 - Perspectiva Contábil da atuação da CGU por Instituições acima exposto aponta para uma maior tendência à concordância quando se trata das percepções colhidas junto às Escolas Agrotécnicas e para uma maior tendência à discordância, em se tratando das Universidades e CEFETs.

Tal fato se deveu a ocorrência de apenas uma única resposta com apontamento de concordância plena, no seio das escolas agrotécnicas, evidenciando um percentual de 5,6%.

O grau de significância trazido pelo *p-value* aponta para uma quase rejeição de  $H_0$ , uma vez que o valor alcançado é o de 0,055, muito próximo do 0,05, e que se estivéssemos trabalhando com nível de significância de 10% a hipótese nula dar-se-ia por rejeitada.

Em seguida, observando-se o rol de respostas coletado e demonstrado no Gráfico 24 – CGU e Controle calcado em perspectiva contábil, por Formação e Instituições, atinente à verificação da percepção dos grupos de contadores e não contadores no âmbito das instituições de ensino em apreço, obteve-se uma distribuição não uniforme. Há o fato de que nos CEFETs nenhum auditor formado em contabilidade apontou para a ampla concordância quanto à assertiva, e ainda nesta instituição, a opção por mais concordar do que discordar tem um índice muito maior para os não contadores do que o verificado para contadores, o que indica dizer que na visão dos auditores contadores dos CEFETs a CGU não executa um controle calcado em perspectiva contábil. Em termos percentuais, para 77,8% dos auditores contadores dos CEFETs há uma tendência para discordar da afirmativa; em contraponto, quando verificado os percentuais nas Universidades e Escolas Agrotécnicas, tem-se que 50% dos auditores contadores das Universidades e para 83,3% dos auditores contadores das Escolas Agrotécnicas, tendem a concordar que a CGU exerce um controle calcado em perspectiva contábil.

Em nome dos testes U de Mann-Whitney foi verificado que não existem diferenças de percepções significativas entre os respondentes contadores e não contadores das Universidades e das escolas agrotécnicas, onde os *p-values* apontam 0,619 e 0,219, respectivamente, portanto não há rejeição da hipótese nula, e que para os dois grupos no âmbito dos CEFETs, o *p-value* é 0,047, abaixo do nível de significância, o que implica em rejeição da hipótese nula e aceitação da alternativa.

**Gráfico 24** – Perspectiva Contábil da atuação da CGU por Formação e Instituições

fonte: Elaboração própria

3.2.15 As recomendações da CGU influenciam à tomada de decisão por parte do gestor das IFEs.

O vigésimo primeiro quesito enfoca aspectos gerenciais, buscando extrair as percepções dos auditores quanto ao fato de a CGU, por meio de suas recomendações, exaradas em nome dos relatórios de suas auditorias, influenciarem a tomada de decisão dos gestores das IFEs; cumpre salientar que a própria literatura confirma esta possibilidade de influência, como aponta, neste sentido Barzelay (2002).

**Tabela 23** – CGU – Recomendações X Tomada de Decisões

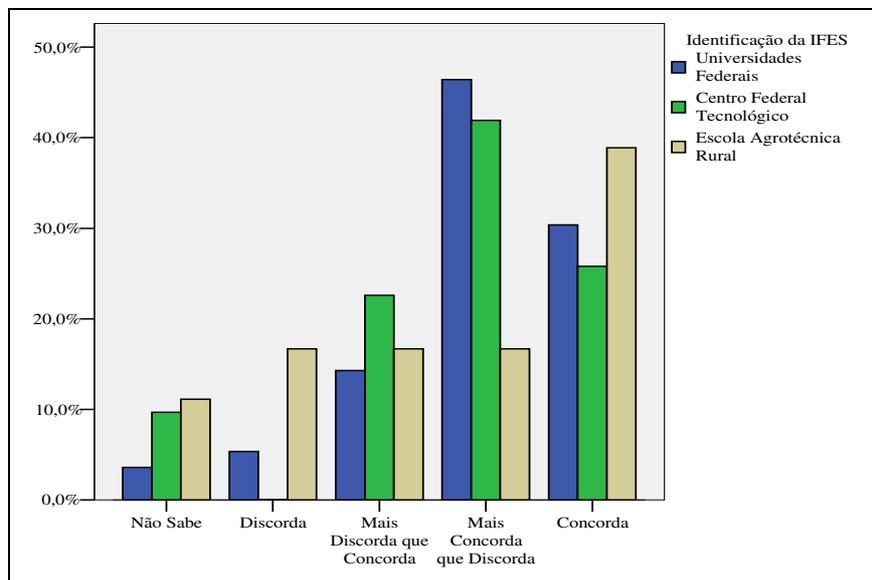
	Freqüência	%
Não Sabe	7	6,7
Discorda	6	5,7
Mais Discorda que Concorda	18	17,1
Mais Concorda que Discorda	42	40,0
Concorda	32	30,5

fonte: Elaboração própria

Dos resultados obtidos, encontrou-se uma tendência a concordar da ordem de 70,5%, com 74 dos auditores assim se posicionando. Com maior detalhamento verifica-

se que 32 destes apontaram concordar plenamente, o que representa 30,5%, e que pela total discordância apenas 5,7% dos respondentes adotaram esta premissa.

**Gráfico 25** – Influência na tomada de decisão por Instituição

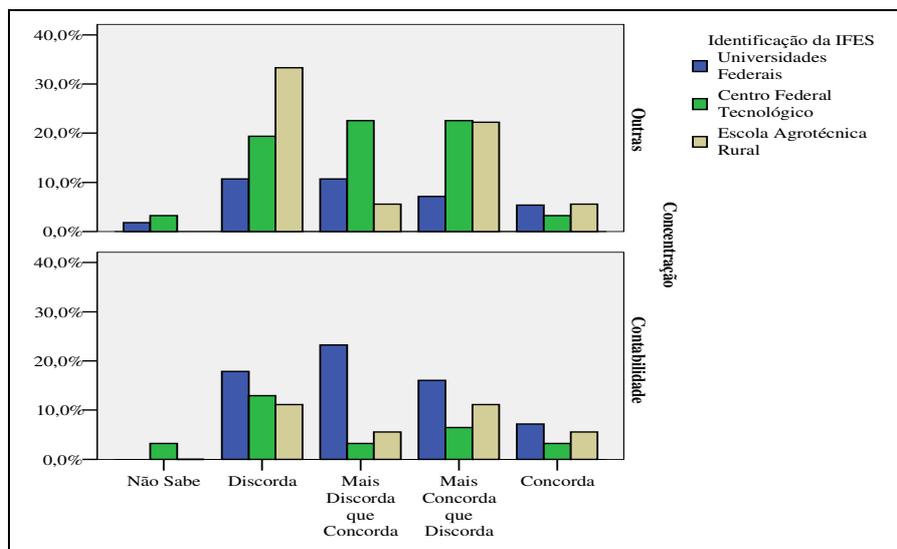


fonte: Elaboração própria

Utilizando o Gráfico 25 – Influência na tomada de decisão por Instituição, acima exposto, é fácil depreender que há uma forte tendência a concordar com a afirmativa.

Para os testes estatísticos referentes à percepção no âmbito das instituições (K-W) o *p-value* encontrado de 0,642, assim é aceita a hipótese nula, uma vez que este valor é maior do que o adotado como nível de significância, 0,05.

**Gráfico 26** – Influência na tomada de decisão por Formação e Instituições



Fonte: Elaboração própria

Com relação às percepções por grupo de contadores e não contadores, afeto a cada tipo de entidade verifica-se, o *p-value* encontrado acena para uma aceitação de *H<sub>0</sub>* (hipótese nula), enfatizando que as percepções entre os grupos não são divergentes, ou melhor, tendem a asseverar que as recomendações da CGU tendem a influenciar a decisão.

3.2.16 A atuação da CGU se pauta em aspectos mais formais e/ou legais do que gerenciais.

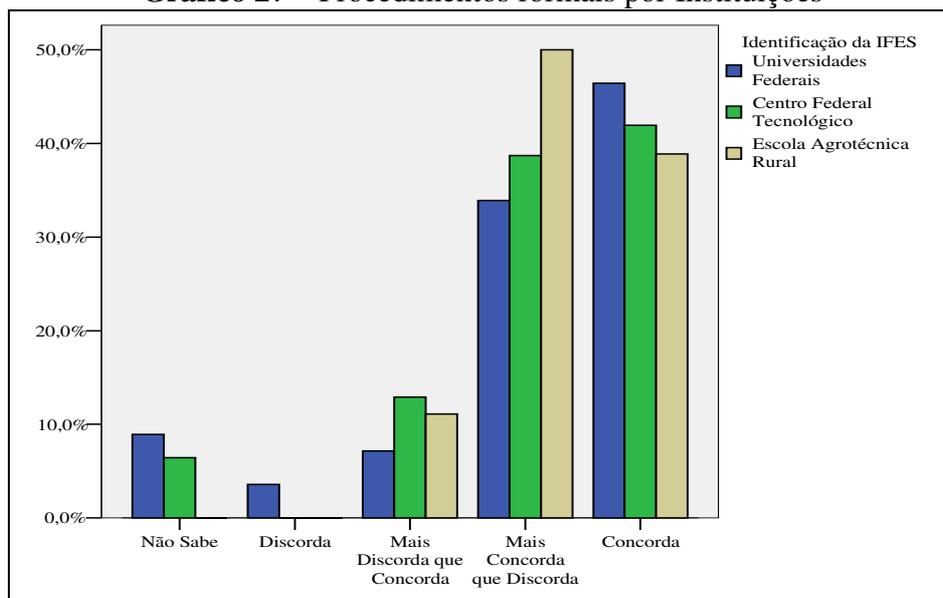
Na vigésima segunda questão, a perspectiva foi captar os aspectos delineadores da atuação da CGU, apontando por aspectos formais e ou legalistas, também tomando por base a percepção dos auditores. Os resultados gerais estão apontados na Tabela 24 – CGU – Atuação Legalista/Formal, a seguir:

**Tabela 24 – CGU – Atuação Legalista/Formal**

	<b>Frequência</b>	<b>%</b>
Não Sabe	7	6,7
Discorda	2	1,9
Mais Discorda que Concorda	10	9,5
Mais Concorda que Discorda	40	38,1
Concorda	46	43,8

**Fonte:** Elaboração própria

Conforme se pode depreender, há uma grande tendência em concordar com a assertiva. 86 dos respondentes assumiram tendência a concordar com o preceito exposto, o que importa em termos percentuais a 81,9% dos auditores. Importante salientar que apenas dois dos auditores posicionaram-se no sentido de discordar da afirmativa, ou seja, em termos percentuais, o valor ínfimo de 1,9% dos entrevistados. Esta informação vai de encontro ao que a literatura pesquisada aponta, quando diz que os controles devem ser efetivados de forma a serem menos formais (presos a procedimentos) e mais gerenciais.

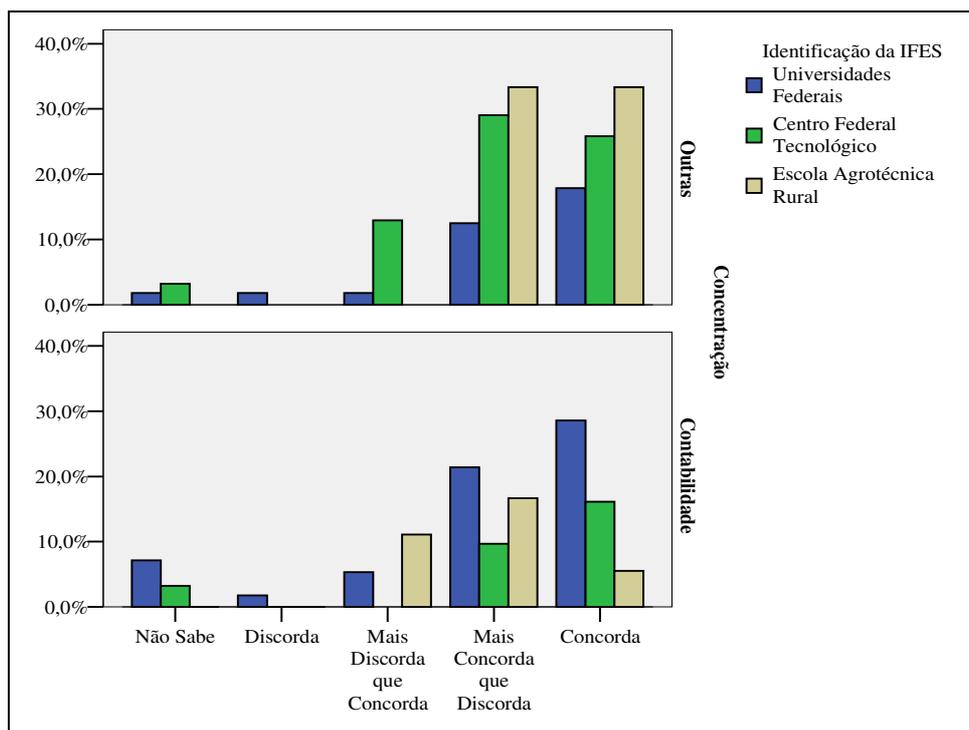
**Gráfico 27** – Procedimentos formais por Instituições

Fonte: Elaboração própria

O Gráfico 27 – Procedimentos formais por Instituições demonstra claramente a quase totalidade das percepções tendentes focadas na perspectiva de concordar com a assertiva da questão, havendo uma grande predominância pela concordância plena.

No que diz respeito ao teste de hipóteses de K-W, o *p-value* também referenda o mesmo pressuposto afirmado, visto que foi estipulado em 0,974, valor que aponta, claramente, para a aceitação da hipótese nula ( $H_0$ ), o que denotaria que o controle exercido pela CGU é mais formal que gerencial.

**Gráfico 28** – Procedimentos formais por Formação e Instituições



fonte: Elaboração própria

Para a verificação de hipóteses quanto à diferença ou não de percepções frente os contadores e não contadores, também para esta questão 22, o *p-value* que relaciona a percepção dos dois grupos, nas três instituições, é de 0,568 (Universidades); 0,350 (CEFETs); e 0,062 (escolas agrotécnicas), pode-se inferir em vista aos gráficos acima, que no que diz respeito às Escolas Agrotécnicas a tendência a uma fraca aceitação da hipótese nula, se comparado com as demais instituições, deve-se aos diferentes indicadores de percepção no que diz respeito às opções “concorda” e “mais discorda que concorda”.

3.2.17 As recomendações exaradas pela CGU em suas auditorias são relevantes por estarem relacionadas aos resultados finalísticos das IFEs (Foco nos Resultados).

Ainda focando os resultados, o vigésimo terceiro quesito enfoca a atuação da CGU discorrendo sobre se suas auditorias são percebidas como relevantes e primadas no sentido de focalizarem os resultados finalísticos das IFEs, ou seja, focando os resultados das mesmas. Os resultados da pesquisa estão compilados na Tabela 25 – CGU – Recomendações X Foco nos resultados.

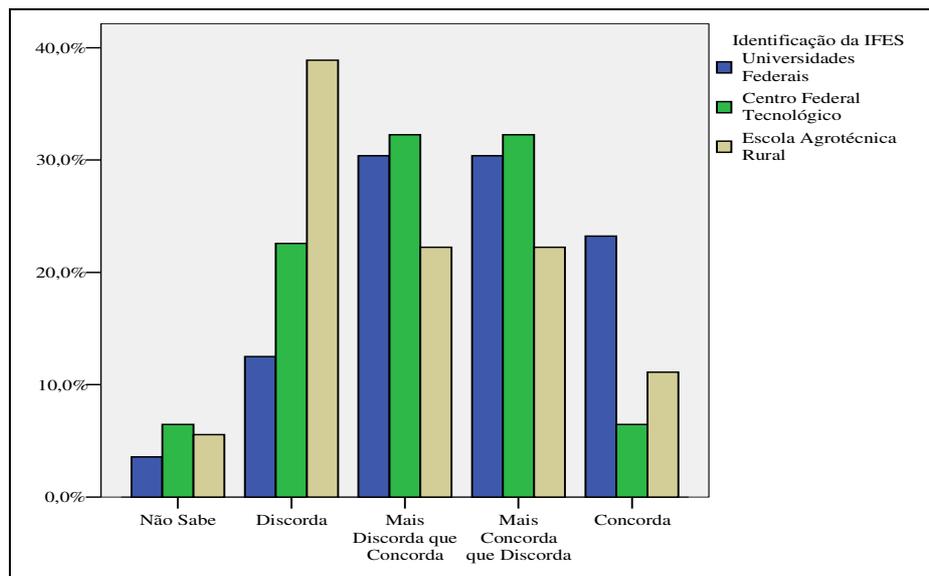
**Tabela 25** – CGU – Recomendações X Foco nos resultados

	Frequência	%
Não Sabe	5	4,8
Discorda	21	20,0
Mais Discorda que Concorda	31	29,5
Mais Concorda que Discorda	31	29,5
Concorda	17	16,2

**Fonte:** Elaboração própria

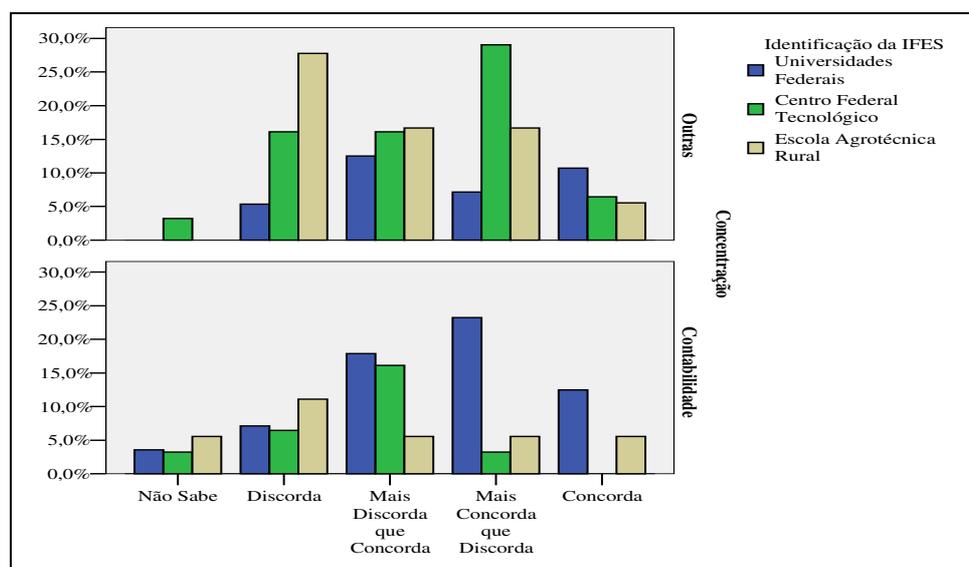
De modo geral, 48 respondentes se posicionaram no sentido de concordar com a afirmativa, totalizando 45,7% da amostra, mas em sentido contrário, 52 dos entrevistados apontaram suas percepções no sentido de discordar da assertiva, perfazendo um total de 49,5% dos respondentes.

Partindo para a análise dos testes estatísticos, com o resultado extraído do K-W verifica-se que há um *p-value* para o referido teste com valor de 0,046, que rejeita a hipótese nula, uma vez que é menor do que a adotada como grau de significância para análise, no caso, 0,05. Assim tem-se que as percepções dos os auditores nas diversas instituições diferem quando se trata de analisar se as recomendações exaradas pela CGU possuem foco voltado para as atividades finalísticas das instituições. A análise descritiva das percepções coletadas por instituição apontam o por quê das divergências, uma vez que se observa que no caso das Universidades 53,6% dos respondentes tendem a concordar com a afirmativa; já para 54,9% dos respondentes dos CEFETs e 61,1% dos respondentes das escolas agrotécnicas, tendem a discordar da assertiva. Ainda sobre a questão, também pode decorrer de uma maior preocupação quanto a foco da auditoria de gestão adotada pela CGU quando se trata das Universidades, principalmente por ser característica fundamental a preocupação com o critério da “materialidade” dos recursos geridos pelas órgãos e entidades quando da fomentação dos procedimentos por parte do órgão central de controle. Assim, conforme especificado na Tabela 1 – Orçamento das IFEs que trata dos recursos alocados às Universidades, significativamente maior que os destinados aos CEFETs e escolas agrotécnicas, nessa ordem, pode provir daí essas dimensões de diferentes percepções.

**Gráfico 29** – Resultados Finalísticos por Instituições

Fonte: Elaboração própria

De outro plano, ao tratar-se da questão das diferenças de percepção, ou não, tomando por base o fator formação, nas diversas instituições, para a mesma questão 23, os testes de hipóteses apontam para os seguintes resultados: *p-value* para as percepções dos contadores e não contadores das Universidades 0,804; para os dos CEFETs 0,129; e para os das Escolas Agrotécnicas 0,733, onde ambos rejeitam a hipótese alternativa e confirmam a assertiva de que não há diferenças perceptíveis significativas entre os contadores e não contadores no que diz respeito à questão 23, ao nível de significância adotado de 0,05.

**Gráfico 30** – Resultados Finalísticos por Formação e Instituições

fonte: Elaboração própria

3.2.18 Os relatórios de auditoria da CGU são claros e objetivos, facilitando a comunicação junto as IFEs.

Com vistas a coletar as informações relativas à esta percepção foi formulada a questão 24, que afirmava “*Os relatórios de auditoria da CGU são claros e objetivos, facilitando a comunicação junto as IFEs*”. Neste processo de interação o foco na comunicação se torna elemento essencial para que haja um direcionamento para as atividades de cooperação e interação entre os *stakeholders* (órgão central e auditorias internas).

**Tabela 26** – Clareza e objetividade dos relatórios de auditoria

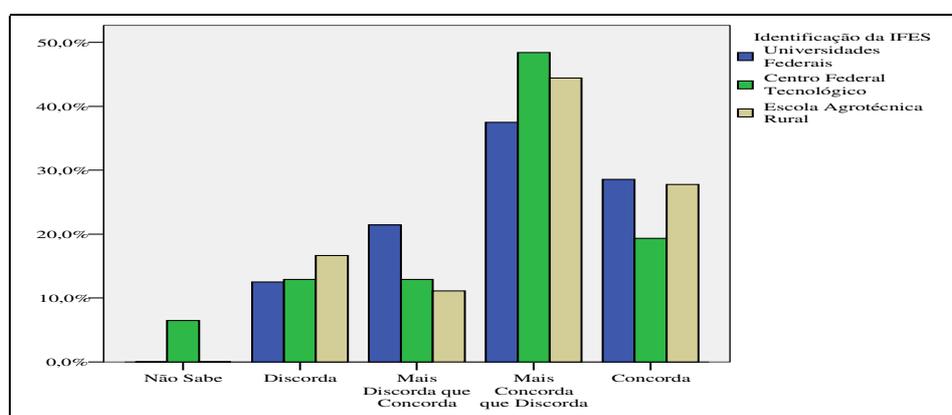
	Frequência	%
Não Sabe	2	1,9
Discorda	14	13,3
Mais Discorda que Concorda	18	17,1
Mais Concorda que Discorda	44	41,9
Concorda	27	25,7

Fonte: Elaboração própria

A Tabela 26 – Clareza e objetividade dos relatórios de auditoria demonstra que para 67,6% da amostra, ou seja, 71 respondentes obteve-se manifestações de concordância; sendo que 27 respondentes, ou 25,7%, concordam totalmente com a percepção de que os relatórios de auditoria apresentam clareza e objetividade.

Alicerçado no gráfico 3.2.1.xx.G1, são apresentados os dados referentes ao testes de hipóteses, relativos às percepções dos auditores internos no âmbito de suas instituições, como segue:

**Gráfico 31** – Clareza e Objetividade dos Relatórios por Instituições

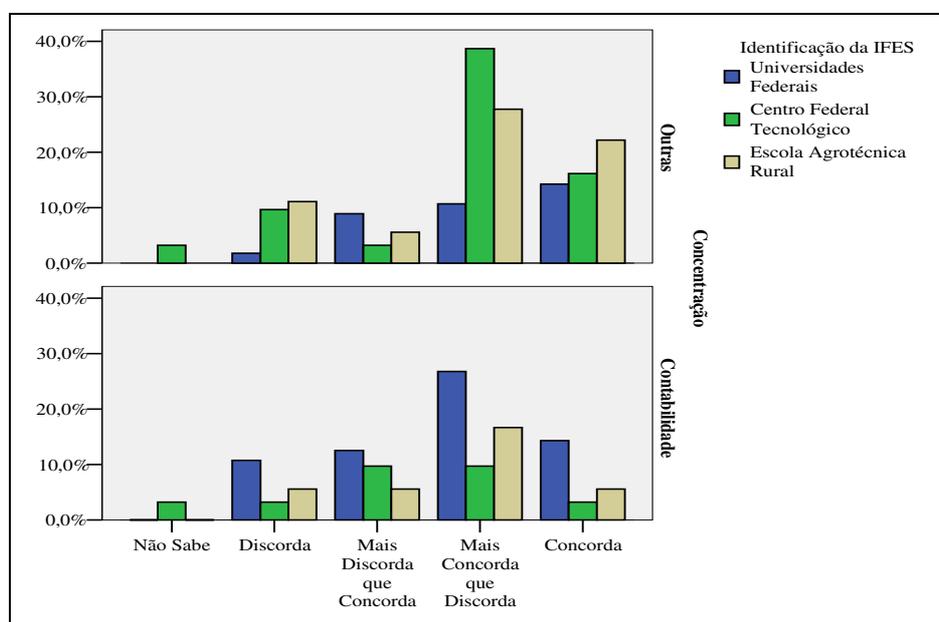


Fonte: Elaboração própria

Conforme explicitado no Gráfico 31 – Clareza e Objetividade dos Relatórios por Instituições, percebe-se que houve uma forte concentração de respostas com tendência a concordarem com a afirmativa da questão. Assim, a percepção dos auditores inseridos nas auditorias das Universidades está refletida em um percentual de 66,1%, quanto aos CEFETs 67,8% e para as Escolas Agrotécnicas 72,2%.

Já o *p-value*, tendente a demonstrar a possibilidade de diferenças nas percepções, em nome de ser expresso em 0,753, traduz a aceitação da hipótese nula definida, onde resulta não haver diferenças significativas acerca da percepção dos auditores internos, face as entidades em que estão inseridos, tomando por base a questão 24.

**Gráfico 32** – Clareza e Objetividade dos Relatórios por Formação e Instituições



Fonte: Elaboração própria

Visualizando o gráfico 32 – Clareza e Objetividade dos Relatórios por Formação e Instituições pode-se verificar que há uma tendência maior a aceitar a afirmativa exposta na questão. Entretanto, quando analisados isoladamente, vê-se que há certa discordância entre contadores e não contadores em relação às Escolas Agrotécnicas para a resposta “concorda” onde contadores que concordaram representam 16,7% e que não contadores somam 33,3% de seu referencial. Já no que diz respeito ao mesmo enfoque, sob a égide dos CEFETs, para opção “mais concorda que discorda” em 33,3% dos casos os contadores assumiram este argumento, enquanto no caso dos não contadores 54,5%.

Os valores de *p-value* encontrados para as mesmas condições, ou seja, contadores e não contadores das instituições, diante da questão 24, apontaram 0,213,

0,163 e 0551, para Universidades, CEFETs e escolas agrotécnicas. Em todos os casos a hipótese nula foi aceita, havendo entre as instituições uma aceitação que pode-se considerar discreta ou fraca no caso dos CEFETs.

3.2.19 A CGU atua de forma integrada com os órgãos e instituições na busca da boa e regular aplicação dos recursos públicos.

O objetivo da vigésima quinta questão foi verificar qual a percepção dos auditores internos, diante da assertiva de que a CGU atua de forma integrada junto aos órgãos e entidades tendo as mesmas como parte integrante do sistema de controle interno, como exposto anteriormente na Figura 4 – Instâncias do Controle Governamental Federal. No âmbito da Tabela 27 – CGU – Atuação integrada das auditorias internas estão apontados os resultados.

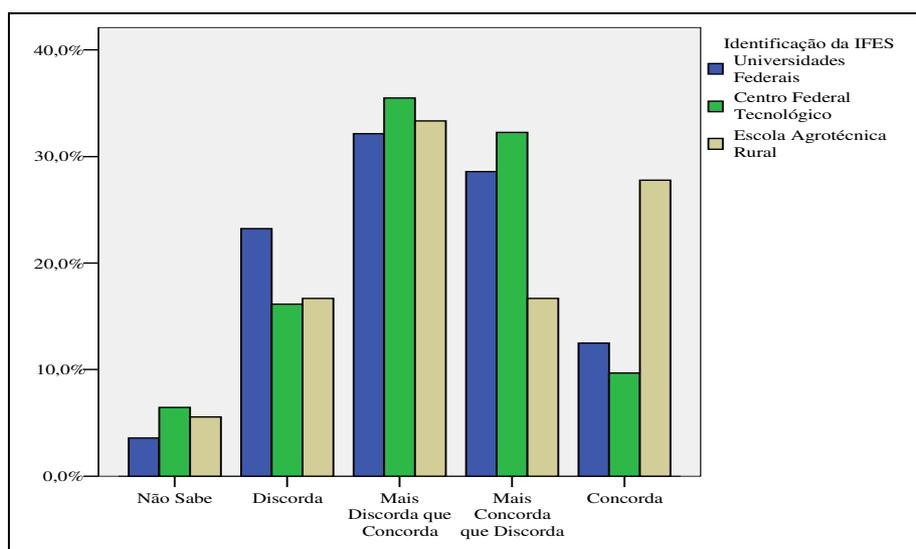
**Tabela 27 – CGU – Atuação integrada das auditorias internas**

	<b>Frequência</b>	<b>%</b>
Não Sabe	5	4,8
Discorda	21	20,0
Mais Discorda que Concorda	35	33,3
Mais Concorda que Discorda	29	27,6
Concorda	15	14,3

**Fonte:** Elaboração própria

Verificou-se que em 53,3% das respostas há uma tendência a discordar, o que representa 56 respondentes. Apenas 15 auditores têm a percepção no sentido de total concordância com a assertiva.

Quanto aos resultados do teste de hipótese, os dados expressos no Gráfico 33 – Atuação Integrada por Instituições apontam os resultados norteadores dos mesmos.

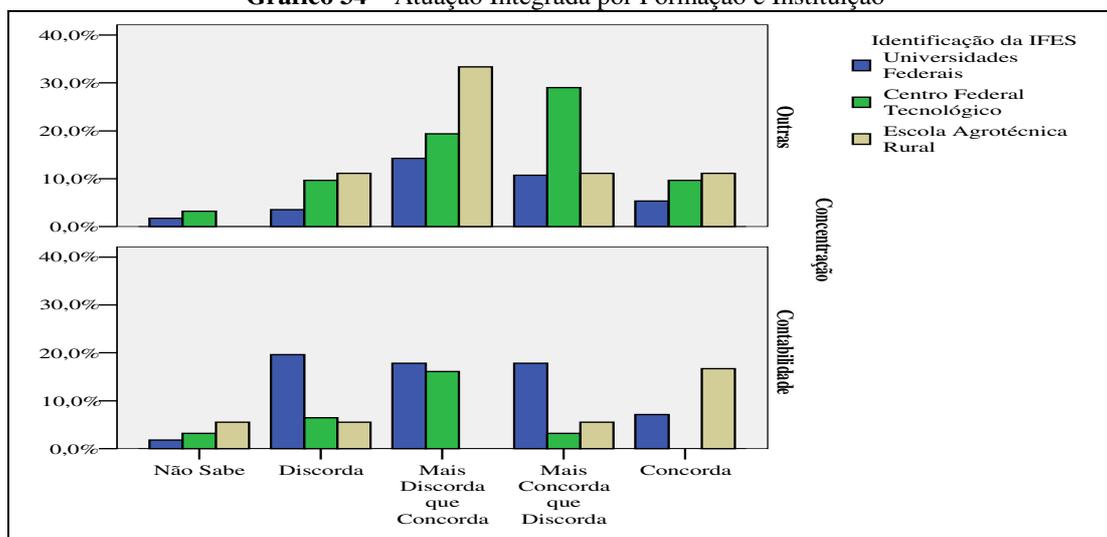
**Gráfico 33 – Atuação Integrada por Instituições**

Fonte: Elaboração própria

Da análise do referido gráfico, retrata-se que há uma ligeira predominância de percepções tendentes a discordar da assertiva da questão, onde pode-se representar que 55,3% dos respondentes vinculados às Universidades tendem a discordar, bem como 51,6% e 50%, na mesma linha, para os CEFETs e escolas agrotécnicas.

Verificando o *p-value* o valor atribuído é de 0,783 o que revela que a hipótese nula é aceita, ensejando frisar que as percepções dos auditores das entidades no que diz respeito a esta questão não possuem significativas divergências.

Em seguida, procede-se à verificação do segundo teste de hipótese, agora relacionado aos grupos de contadores e não contadores, no âmbito do mesmo conjunto de instituições.

**Gráfico 34 – Atuação Integrada por Formação e Instituição**

Fonte: Elaboração própria

Conforme resultado do teste não-paramétrico U Mann-Whitney, os valores atribuídos aos *p-values* dos respectivos grupos de contadores e não contadores no âmbito do mesmo universo de instituições foi de 0,343 para as Universidades, 0,046 para os CEFETs e de 0,498 para as escolas agrotécnicas.

Dos escores apresentados verifica-se que para os CEFETs o *p-value* se situa com valor abaixo do nível de significância de 0,05, razão pela qual rejeita a hipótese nula de que não há percepções divergentes entre os respondentes dos dois grupos no âmbito das instituições. A análise descritiva ajuda a melhor compreender tal fato quando aponta que os auditores contadores dos CEFETs 78,8% das respostas tenderam a discordar da questão, enquanto que os não contadores, em 54,15% dos casos tenderam a concordar com a mesma, o que delineou o *p-value* para a rejeição da hipótese.

### 3.2.20 A CGU exerce um controle calcado em acompanhamento concomitante da regular aplicação de recursos públicos nas instituições

Diante deste questionamento o foco e objetivo foi o de verificar a percepção dos auditores quanto a atuação da CGU em face da oportunidade de corrigir desvios e ou prevenir riscos na gestão da coisa pública. A questão 26, referente à afirmativa em apreço, foi assim formulada “A CGU exerce um controle calcado em acompanhamento concomitante da regular aplicação de recursos públicos nas instituições”. Os resultados estão consolidados na Tabela 28 – Controle calcado em acompanhamento concomitante, a seguir exposta:

**Tabela 28** – Controle calcado em acompanhamento concomitante

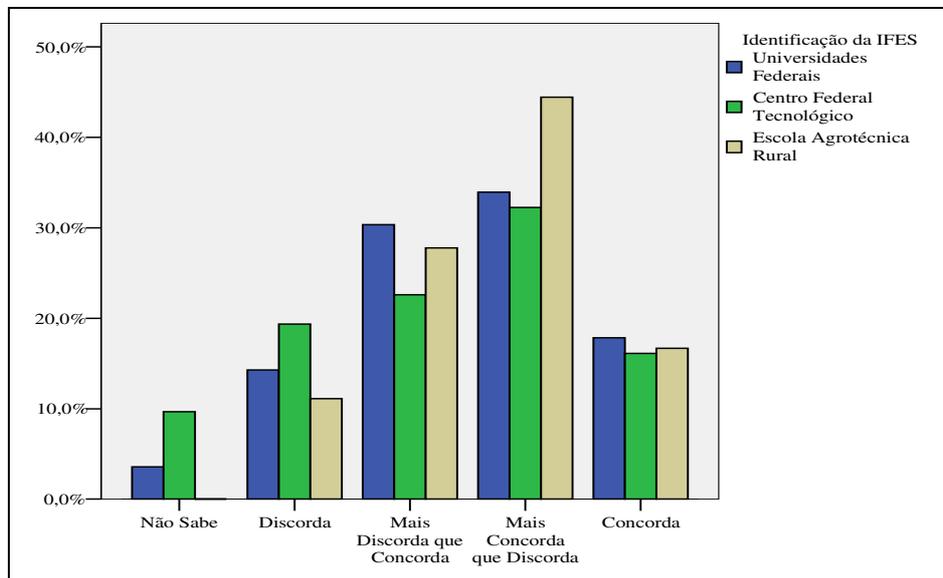
	Frequência	%
Não Sabe	5	4,8
Discorda	16	15,2
Mais Discorda que Concorda	29	27,6
Mais Concorda que Discorda	37	35,2
Concorda	18	17,1

**Fonte:** Elaboração própria

Verificou-se que em 52,3% dos respondentes há uma tendência a “concordar” da afirmativa, representando um total de 55 respondentes (auditores). De outro lado, em

42,8% dos casos, há uma perspectiva de discordar com a mesma afirmativa, e que 4,8% dos respondentes optaram por indicar não saber.

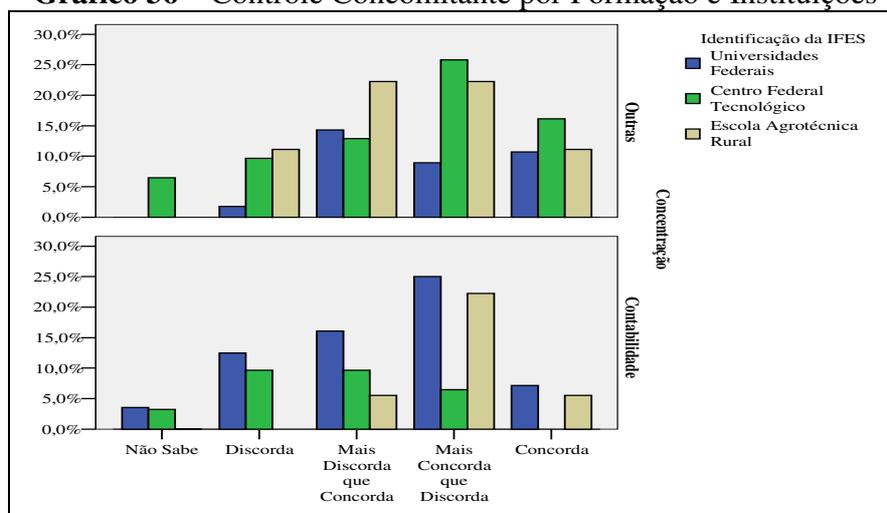
**Gráfico 35 – Controle Concomitante por Instituições**



Fonte: Elaboração própria

O Gráfico 35 – Controle Concomitante por Instituições aponta para uma tendência proporcional de assertivas quanto às percepções. O *p-value* de 0,543 (bem maior que 0,05) indica que não há diferenças significativas de percepções entre os integrantes da amostra, o que importa inferir pela não rejeição da hipótese nula.

**Gráfico 36 – Controle Concomitante por Formação e Instituições**



Fonte: Elaboração própria

Já no que concerne ao teste U Mann-Whitney, para os três grupos houve aceitação da hipótese nula, uma vez que o *p-value* dos respectivos escores, que assim se apresentam: 0,142 para Universidades; 0,070 para CEFETs e 0,274 sobre Escola Agrotécnica. Onde em que pese o escore dos CEFETs ter ficado próximo a zona de rejeição, superou o nível de significância.

#### 4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Neste capítulo, o objetivo é sintetizar as principais informações relacionadas ao estudo, seus objetivos, propostas metodológicas e resultados.

O presente trabalho teve por escopo investigar a percepção dos auditores internos das Instituições de Ensino Federal (IFEs), vinculadas ao Ministério da Educação (MEC), sobre a atuação da Controladoria Geral da União (CGU), no tocante a identificar como os referidos auditores têm percebido a atuação do referido órgão central do sistema de controle interno, com a perspectiva de contribuir para o aperfeiçoamento do referido ambiente de controle.

Estabelecidos os procedimentos metodológicos, foram delineados argumentos de fundamentação teórica, com intuito de fomentar a investigação empírica, expressada por meio da aplicação de questionário ao conjunto de auditores integrantes da amostra.

O questionário foi formulado com 26 questões, das quais sete lançadas para colher informações gerais acerca dos auditores internos, as demais dezenove referentes ao objeto de pesquisa propriamente dito, frisando ainda, que foram dezoito questões fechadas e uma aberta que visava colher uma informação de impacto quanto à notícia de realização de auditoria nas respectivas Entidades a que estavam vinculados os auditores, por parte da CGU. As questões fechadas foram agrupadas em três grupos orientados a responder o problema de pesquisa, sendo eles: 1) aperfeiçoamento conceitual do sistema de controle interno; 2) cooperação e integração entre os órgãos e unidades do controle interno; e 3) Foco nos resultados. Os dados foram apresentados e analisados no capítulo específico de análise, os resultados encontrados, de forma resumida, onde para cada questão destaca-se o percentual de respondentes que tenderam à concordância (respostas “*Concordo*” e “*Mais concordo que discordo*”) e à discordância (respostas “*Discordo*” e “*Mais discordo que concordo*”), seguem no Quadro 8 – Tendências das Percepções dos Respondentes:

**Quadro 8** – Tendências das Percepções dos Respondentes

GRUPO DE QUESTÕES	Questão	Tendência à concordância	Tendência à discordância
1 - Aperfeiçoamento conceitual do sistema de controle interno	9	73,4%	20,0%
	14	11,4%	82,9%
	15	18,1%	75,2%
	19	74,3%	22,9%
	24	67,6%	30,4%
	26	52,3%	42,8%
2 - Cooperação e integração entre os órgãos e unidades do controle interno	10	49,5%	45,8%
	11	35,2%	61%
	12	37,2%	60%
	13	37,2%	60%
	16	37,2%	60%
	17	46,7%	44,8%
3 - Foco nos resultados	25	41,9%	53,3%
	18	54,3%	40%
	20	45,7%	48,5%
	21	70,5%	22,8%
	22	81,9%	11,4%
	23	45,7%	49,5%

**Fonte:** criação própria

As hipóteses norteadoras da pesquisa foram testadas por meio de dois testes não-paramétricos: Kruskal-Wallis, utilizado para K-amostras independentes; e U Mann – Whitney, utilizado para análise que envolve duas variáveis, com a finalidade de investigar o nível de percepção dos auditores internos. Também, com vistas a investigar a questão aberta, análise de conteúdo objetivou tipificar as categorias a coleta de palavras que expressaram o sentimento de impacto já mencionado.

As percepções colhidas estão registradas nas tabelas a seguir listadas, tomando por base as hipóteses objetos da pesquisa:

Para a hipótese,  $H_0$  (a):

**Tabela 29** - Grau de Concordância – Teste de K-W (Percepção por Instituições)

Questão	ASYMP. SIG.	HIPOTESE	GRAU DE CONCORDÂNCIA ENTRE GRUPOS
09	0,377	Aceita $H_0$	Baixo grau de concordância entre os grupos
10	0,520	Aceita $H_0$	Alto grau de concordância entre os grupos
11	0,794	Aceita $H_0$	Alto grau de concordância entre os grupos
12	0,770	Aceita $H_0$	Alto grau de concordância entre os grupos
13	0,931	Aceita $H_0$	Alto grau de concordância entre os grupos
14	0,659	Aceita $H_0$	Alto grau de concordância entre os grupos
15	0,264	Aceita $H_0$	Baixo grau de concordância entre os grupos
16	0,389	Aceita $H_0$	Baixo grau de concordância entre os grupos
17	0,884	Aceita $H_0$	Alto grau de concordância entre os grupos
18	0,700	Aceita $H_0$	Alto grau de concordância entre os grupos
19	0,201	Aceita $H_0$	Baixo grau de concordância entre os grupos
20	0,055	Aceita $H_0$	Baixo grau de concordância entre os grupos
21	0,642	Aceita $H_0$	Alto grau de concordância entre os grupos
22	0,974	Aceita $H_0$	Alto grau de concordância entre os grupos
23	0,046	Rejeita $H_0$	Divergência entre os grupos
24	0,753	Aceita $H_0$	Alto grau de concordância entre os grupos
25	0,783	Aceita $H_0$	Alto grau de concordância entre os grupos
26	0,543	Aceita $H_0$	Alto grau de concordância entre os grupos

**Fonte:** criação própria

Para a hipótese,  $H_0$  (b):

**Tabela 30 - Grau de Concordância – U MANN-WHITNEY - Universidades Federais**

Questão	ASYMP. SIG.	HIPOTESE	GRAU DE CONCORDÂNCIA ENTRE GRUPOS
09	0,782	Aceita $H_0$	Alto grau de concordância entre os grupos
10	0,318	Aceita $H_0$	Baixo grau de concordância entre os grupos
11	0,403	Aceita $H_0$	Baixo grau de concordância entre os grupos
12	0,735	Aceita $H_0$	Alto grau de concordância entre os grupos
13	0,380	Aceita $H_0$	Baixo grau de concordância entre os grupos
14	0,922	Aceita $H_0$	Alto grau de concordância entre os grupos
15	0,589	Aceita $H_0$	Alto grau de concordância entre os grupos
16	0,162	Aceita $H_0$	Baixo grau de concordância entre os grupos
17	0,746	Aceita $H_0$	Alto grau de concordância entre os grupos
18	0,269	Aceita $H_0$	Baixo grau de concordância entre os grupos
19	0,348	Aceita $H_0$	Baixo grau de concordância entre os grupos
20	0,619	Aceita $H_0$	Alto grau de concordância entre os grupos
21	0,369	Aceita $H_0$	Baixo grau de concordância entre os grupos
22	0,568	Aceita $H_0$	Alto grau de concordância entre os grupos
23	0,804	Aceita $H_0$	Alto grau de concordância entre os grupos
24	0,213	Aceita $H_0$	Baixo grau de concordância entre os grupos
25	0,343	Aceita $H_0$	Baixo grau de concordância entre os grupos
26	0,142	Aceita $H_0$	Baixo grau de concordância entre os grupos

Fonte: criação própria

**Tabela 31 - Grau de Concordância – U MANN-WHITNEY – CEFETs**

Questão	ASYMP. SIG.	HIPOTESE	GRAU DE CONCORDÂNCIA ENTRE GRUPOS
09	0,551	Aceita $H_0$	Alto grau de concordância entre os grupos
10	0,929	Aceita $H_0$	Alto grau de concordância entre os grupos
11	0,685	Aceita $H_0$	Alto grau de concordância entre os grupos
12	0,483	Aceita $H_0$	Baixo grau de concordância entre os grupos
13	0,220	Aceita $H_0$	Baixo grau de concordância entre os grupos
14	0,842	Aceita $H_0$	Alto grau de concordância entre os grupos
15	0,623	Aceita $H_0$	Alto grau de concordância entre os grupos
16	0,557	Aceita $H_0$	Alto grau de concordância entre os grupos
17	0,911	Aceita $H_0$	Alto grau de concordância entre os grupos
18	0,964	Aceita $H_0$	Alto grau de concordância entre os grupos
19	0,628	Aceita $H_0$	Alto grau de concordância entre os grupos
20	0,047	Rejeita $H_0$	Divergência entre os grupos
21	0,801	Aceita $H_0$	Alto grau de concordância entre os grupos
22	0,350	Aceita $H_0$	Baixo grau de concordância entre os grupos
23	0,129	Aceita $H_0$	Baixo grau de concordância entre os grupos
24	0,163	Aceita $H_0$	Baixo grau de concordância entre os grupos
25	0,046	Rejeita $H_0$	Divergência entre os grupos
26	0,070	Aceita $H_0$	Baixo grau de concordância entre os grupos

Fonte: criação própria

**Tabela 32** - Grau de Concordância – U MANN-WHITNEY – Escolas Agrotécnicas

Questão	ASYMP. SIG.	HIPOTESE	GRAU DE CONCORDÂNCIA ENTRE GRUPOS
09	1,000	Aceita <i>H0</i>	Alto grau de concordância entre os grupos
10	0,883	Aceita <i>H0</i>	Alto grau de concordância entre os grupos
11	0,462	Aceita <i>H0</i>	Baixo grau de concordância entre os grupos
12	0,548	Aceita <i>H0</i>	Alto grau de concordância entre os grupos
13	0,692	Aceita <i>H0</i>	Alto grau de concordância entre os grupos
14	0,249	Aceita <i>H0</i>	Baixo grau de concordância entre os grupos
15	0,439	Aceita <i>H0</i>	Baixo grau de concordância entre os grupos
16	0,019	Aceita <i>H0</i>	Divergência entre os grupos
17	0,245	Aceita <i>H0</i>	Baixo grau de concordância entre os grupos
18	0,025	Rejeita <i>H0</i>	Divergência entre os grupos
19	0,679	Aceita <i>H0</i>	Alto grau de concordância entre os grupos
20	0,219	Aceita <i>H0</i>	Baixo grau de concordância entre os grupos
21	0,961	Aceita <i>H0</i>	Alto grau de concordância entre os grupos
22	0,062	Rejeita <i>H0</i>	Baixo grau de concordância entre os grupos
23	0,733	Aceita <i>H0</i>	Alto grau de concordância entre os grupos
24	0,551	Aceita <i>H0</i>	Alto grau de concordância entre os grupos
25	0,498	Aceita <i>H0</i>	Baixo grau de concordância entre os grupos
26	0,274	Aceita <i>H0</i>	Baixo grau de concordância entre os grupos

Fonte: criação própria

Houve uma predominância de aceitação da hipótese nula. Entretanto, apesar de não indicarem divergências significativas quanto às percepções, ressalve-se que, em não raros casos, houve uma tendência significativa para aceitações com “baixo grau de concordância” entre os grupos, principalmente quando levadas em conta as percepções comparativas entre contadores e não contadores.

## 5 CONCLUSÃO

Na percepção dos auditores internos, contadores e não contadores, das IFEs vinculadas ao Ministério da Educação, a atuação da Controladoria Geral da União tem contribuído para o aprimoramento do Sistema de Controle Interno. Entretanto, as mesmas percepções apontaram para existência de falhas no processo cooperação e integração do referido órgão central de controle no relacionamento com as respectivas unidades de auditoria, e no que concerne ao foco dos trabalhos de auditoria executados pela CGU, estes foram percebidos como sendo mais formais que gerenciais não focados nas atividades finalísticas das IFEs.

## **6 RECOMENDAÇÕES**

Em vista dos apontamentos e da relevância que possui o tema, ficam sugeridas as seguintes recomendações para futuros estudos:

- Fatores determinantes para a potencialização do controle da administração pública com ênfase na análise dos riscos;
- Investigação dos fatores condicionadores da percepção de falhas no sistema de controle interno – relação avaliação negativa x resultados das auditorias;
- Autonomia e Lei Orgânica da Controladoria Geral da União.

## 7 REFERÊNCIAS

ABRAMO, Cláudio W. **Prevenção x punição para o controle do setor público.** Revista do Tribunal de Contas da União ANO 35. NÚMERO 101. JULHO/SETEMBRO, 2004.

ABUNAHMAN ,José Geraldo & ZOTEZ Luis Perez . **Controle interno na administração pública federal: estudo do modelo de prestação de contas na universidade federal fluminense.** *ORGANIZAÇÃO & ESTRATÉGIA*, v. 2, n. 2, p.271-288, maio a agosto de 2006.

AGUILAR, Maria José; ANDER-EGG, Ezequiel. **Avaliação de serviços e programas sociais.** Trad. Jaime A Clasen e Lúcia Mathilde. Editora Orth. 2.ed. Petrópolis, Vozes, 1994.

ALBUQUERQUE, Cristina Marsol Murta. **Auditoria Operacional: Efetividade na Gestão Pública. Um Estudo de Caso no Programa de Erradicação do Trabalho Infantil, 2000 – 2004.** 138f. Dissertação (Mestrado em Gestão Pública para o Desenvolvimento do Nordeste). UFPE, Recife-PE, 2005.

ALMEIDA PAULA, Maria Goreth Miranda. **Auditoria interna: embasamento conceitual e tecnológico.** São Paulo: Atlas, 1999.

AMARAL, Ana Valeska.**Terceiro setor e políticas públicas.** Revista do Serviço Público, Ano 54, n.2, Abr/Jun 2003. Brasília: ENAP.

ATTIE, William. **Auditoria interna.** São Paulo: Atlas, 1987

ANTHONY, Robert N., **Contabilidade Gerencial,** São Paulo: Atlas, 1970.

ANTHONY, Robert N., GOVIDARAJAN, V. **Sistemas de Controle Gerencial.** São Paulo: Atlas, 2002.

BARDIN, Laurence. **Análise de Conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 1977.

BARZELAY, Michael. **Instituições centrais de auditoria de desempenho: uma análise comparativa das estratégias organizacionais na OCDE**. Trad. Adriana Monteiro Vieira e Marcelo Barros Gomes. Revista do Serviço Público. Ano 53, n.2, Abr./Jun., 2002. Brasília: ENAP.

BEUREN. Maria Ilse *et al.* **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: Teoria e Prática**. São Paulo: Atlas, 2003.

BIO, Sérgio Rodrigues. **Sistemas de informação: um enfoque gerencial**. São Paulo: Atlas, 1996.

Björkman, James Warner. Política social, governança e capacidade: reformas e restrições do setor público. Revista do Serviço Público, Ano 56, n.3, Jul/Set 2003. Brasília: ENAP.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, 5 out. 1988. **Manuais de Legislação**. São Paulo: Atlas, 2003.

\_\_\_\_\_. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**. Disponível em <<https://www.planalto.gov.br/ccivil03/Constituicao/Constituicao67.htm>>. Acesso em 10/jan/2006.

\_\_\_\_\_. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em <<https://www.planalto.gov.br/ccivil03/Constituicao/Constituicao67.htm>>. Acesso em 10/jan/2006.

\_\_\_\_\_. **Lei de Responsabilidade Fiscal (2000). Lei Complementar nº. 101/00.** Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília: Câmara dos Deputados, 2000.

\_\_\_\_\_. **Lei nº. 4.320/64.** 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.tesouro.fazenda.gov.br/legislação>>. Acesso em: 20.jan. 2006.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 10.180/01.** Organiza e disciplina o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislação>>. Acesso em: 06.09.2006.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº. 3589/00.** Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao>>. Acesso em: 01.fev.2006.

\_\_\_\_\_. **Monitoramento de Auditorias de Natureza Operacional.** Brasília: TCU, Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo, 2002.

\_\_\_\_\_. **Manual de Auditoria de Natureza Operacional.** Brasília: TCU, Coordenadoria de Fiscalização e Controle, 2000.

\_\_\_\_\_. **Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado.** Brasília: Presidência da República, 1995.

\_\_\_\_\_. **Avaliação Continuada da Gestão Pública: Repertório / Secretaria de Gestão.** Brasília: Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Gestão - MP, SEGES. 2004

\_\_\_\_\_. **GESTÃO DE RECURSOS FEDERAIS:** Manual para os Agentes Municipais. Brasília: Controladoria -Geral da União - CGU, Secretaria Federal de Controle Interno – SFC. 2005.

BRESSER PEREIRA, Luis Carlos. **Da administração Pública Burocrática à Gerencial.** Revista do Serviço Público, Ano 47, nº. 1. Jan/Abr.1996. Brasília: ENAP.

\_\_\_\_\_. **Uma Reforma Gerencial da Administração Pública no Brasil.** Revista do Serviço Público/Fundação Escola Nacional de Administração Pública —v.1, n.1 (nov. 1937) — Ano 49, n.1, Jan/Mar, 1998. Brasília: ENAP.

\_\_\_\_\_. **Proposta de Reforma Administrativa.** Brasília: Presidência da República, 1995.

\_\_\_\_\_. **Gestão Pública: agora na agenda da America latina, no entanto.** International Journal of Political Studies, no 3 setembro 2001: 143-166.

\_\_\_\_\_; SPINK, P.K. (orgs.) **Reforma do Estado e Administração Pública Gerencial.** Rio de Janeiro: Editora da Fundação Getulio Vargas, 1998

BUGARIN, José Bento. **Avaliação de programas públicos orientada para resultados: o papel dos órgãos de controle no Brasil.** Disponível em: < <http://www.tce.sc.gov.br> >. Acesso em 22/03/2006.

CATELLI, Armando (Coord.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica GECON.** São Paulo: Atlas, 1999.

\_\_\_\_\_. e SANTOS, E.S. **Mensurando a criação de valor na gestão pública.** Revista de. Administração **Pública**, FGV, mai-jun/2004.

CLAD/Centro Latino-Americano de Administração para o Desenvolvimento. **Uma nova gestão pública para a América Latina**. Revista do Serviço Público Ano 50 Número 1 Jan-Mar 1999. ENAP

COIMBRA, Fábio Magrinelli. **ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO E CONTROLE DA ATIVIDADE ESTATAL**: breves notas sobre a Controladoria-Geral da União. Revista da Faculdade de Direito de Campos, Ano VII, Nº 8 - Junho de 2006. Rio de Janeiro.

COUTINHO, Marcelo James Vasconcelos. **Administração pública voltada para o cidadão: quadro teórico-conceitual**. Revista do Serviço Público, Ano 51, n. 3, Jul/Set 2000. Brasília: ENAP.

CRUZ, Flávio da, **Auditoria Governamental** . São Paulo: Atlas, 1997.

\_\_\_\_\_. **Comentários à Lei nº. 4.320**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

\_\_\_\_\_. **Lei de Responsabilidade Fiscal Comentada**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CRUZ, Flávio da; GLOCK, José Osvaldo. **CONTROLE INTERNO NOS MUNICIPIOS**: Orientação para a Implantação e Relacionamento com os Tribunais de Contas. 3ª edição

DA SILVA, Maurício Correia. **Uma Abordagem dos Reflexos Contáveis Decorrentes do Cancelamento das Despesas Públicas dos Restos a Pagar da União. 1999 – 2003**. Recife/2005, Dissertação de mestrado. Unb/UFPE/UFPB/UFRN.

DAVIS, M. D. ; BLASCHEK, J. R. S. **Aplicação da Gestão de Riscos em Sistemas de Controle Interno Governamentais**. In: XI Congresso de Contabilidade e Auditoria, 2006, Coimbra. Novos Desafios da Contabilidade de Auditoria. Coimbra: ISCAS, 2006.

DEROZA, Maria de Lourdes P. **Controles Internos: aspectos gerais da avaliação dos controle de gastos precedidos de licitação.** Monografia <http://www2.tcu.gov.br/pls/portal/docs/PAGE/TCU/PUBLICACOES/LISTAPUBLICACOES/PGCE/CONTROLE4.PDF>. Consulta em 28/12/2006.

DIAMOND, Jack. **The Role of Internal Auditing in Government Financial Management: an international perspective.** *IMF Working Papers*, WP/02/94, maio 2002.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo.** 9. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

\_\_\_\_\_. **Parcerias na Administração Pública: Concessão, Permissão, Franquia, Terceirização e outras formas.** São Paulo: Atlas. 1996.

DINIZ, Josedilton Alves. **Percepções de gestores e assessores contábeis da Administração Pública sobre aspectos do sistema de custos e resultados: uma análise em prefeituras municipais do Estado da Paraíba.** João Pessoa, 2004. 133p. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Universidade de Brasília.

FERREIRA, Caio Márcio Marini. **Crise e reforma do Estado: uma questão de cidadania e valorização do servidor.** *Revista do Serviço Público*, Ano 47, nº 3, Set-Dez, 1996. Brasília: ENAP.

\_\_\_\_\_. **O contexto contemporâneo da administração pública na América Latina.** *Revista do Serviço Público*, Ano 53, n. 4, Out/Dez, 2002. Brasília: ENAP.

FILHO, Sérgio Lopes Jund. **As Novas Doutrinas de Administração Pública e os seus Reflexos nos Controles e na Auditoria de Desempenho dos Programas Governamentais.** Rio de Janeiro/2002. Dissertação de mestrado, FGV.

GIACOMONI, James. **Orçamento público.** São Paulo: Atlas, 2003.

GLOCK, José Osvaldo. **O controle interno nas organizações públicas. In: IV Jornada Brasileira de Controle Interno.** Florianópolis, 2000. Disponível em <<http://www.cgu.gov.br>>. Acesso em 22/06/2006.

GOMES, Marcelo Barros. **Auditoria de desempenho governamental e o papel de Entidades Fiscalizadoras (EFS).** Revista do Serviço Público. Ano 53, n. 2, Abr/Jun, 2002.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. **Teoria da Contabilidade.** Tradução de Antônio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1999.

HOPT, Klaus J. & LEYENS, Patrick C. **Board Models in Europe – Recent Developments of Internal Corporate Governance Structures in Germany, the United Kingdom, France, and Italy. 2004.** Disponível em: [www.ecgi.org/wp](http://www.ecgi.org/wp). Acesso em: 22/dez/2006.

INTOSAI. **Guidelines for Internal Controls Standards for the Public Sector 2004.** [http://www.intosai.org/Level3/Guidelines/3\\_InternalContrStand/3\\_GuICS\\_PubSec\\_e.pdf](http://www.intosai.org/Level3/Guidelines/3_InternalContrStand/3_GuICS_PubSec_e.pdf) <acesso em 26 de setembro de 2006>.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

JANN, Werner; REICHARD, Christoph. **Melhores práticas na modernização do Estado.** Revista do Serviço Público, Ano 53, n. 3, Jul/Set, 2002, Brasília: ENAP.

KOHAMA, Helio. **Balancos Públicos – Teoria e Prática.** 1. São Paulo: Atlas, 1999.

\_\_\_\_\_. **Contabilidade Pública - Teoria e Prática.** 6. São Paulo: Atlas, 1998.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves de. **Contabilidade Pública.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

LOPES, Jorge. **O fazer do trabalho científico em Ciências Sociais Aplicadas**. Recife: Editora Universitária. UFPE. 2006.

MACHADO JR., J. Teixeira & REIS, Heraldo Costa. **A lei 4.320 comentada**. 31ª ed. Rio de Janeiro: IBAM, 2003.

MEGGINSON, Leon C.; MOSLEY, Donald C.; PIETRI Jr, Paul H. *Administração: conceitos e aplicações*. São Paulo: Harper & How do Brasil, 1986.

MEIRELES, Hely Lopes. **A administração pública e os seus controles**: Revista Direito Administrativo. Rio de Janeiro, p. 114-28, out/dez, 1989.

MEYER, John W. and ROWAN, Brian. **Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony**. In *The New Institutionalism in Organizational Analysis*, eds. Walter W. Powell and Paul J. DiMaggio. Chicago: University of Chicago Press. 1991.

MODESTO, Paulo Eduardo Garrido. **Reforma administrativa e marco legal das organizações sociais no Brasil**: as dúvidas dos juristas sobre o modelo das organizações sociais. Revista do Serviço Público. Ano 48, n. 2, Mai/Ago 1997. Brasília: ENAP.

MOORE, Mark Harrison. **Creating Public Value: strategic management in government**. Harvard University Press, 1998.

MOREIRA, Márcia Maria. **O controle interno como paradigma da administração pública gerencial**. Jus Navigandi, Teresina, ano 10, n. 890, 10 dez. 2005. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=7569>>. Acesso em: 11 jan. 2007.

\_\_\_\_\_. **Mensuração das Atividades administrativas**. Revista de Administração Municipal, Rio de Janeiro, v.17, n 102, p.83-95, set. / out. 1970.

NEVES, Wanderlei Pereira das. **O controle Interno e a auditoria interna governamental: diferenças Fundamentais.** In: IV jornada Brasileira de Controle Interno, Florianópolis, julho, 2000.

O'DONNELL, G. **Horizontal Accountability in New Democracies.** Journal of Democracy, Volume 9, Number 3, July, 1998.

OLEIRO, Walter Nunes. **A contribuição da auditoria interna na gestão dos recursos financeiros das instituições federais de ensino superior.** 2001. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Administração e Finanças da Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro.

OLIVEIRA, José Flávio de. **Controle Interno no Setor Governamental.** Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, v. 22, n. 73, p. 19-26, abr/jun., 1993.

OLIVEIRA A, Telma. **O Controle da Eficácia da Administração Pública no Brasil.** Salvador: Universidade Federal da Bahia, 1995.

OSBORNE, David; GAEBLER, Ted. **Reiventando o governo: como o espírito empreendedor está transformando o setor público.** Trad. Sérgio Fernando Guarischi Bath e Ewandro Magalhães Jr. 9. ed. Brasília, MH Comunicações, 1997.

PESSOA, Mário Falcão. **Fundamentos para uma política de promoção da ética na administração pública.** 1999.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio. **O Controle Interno da Administração Pública Federal Brasileira.** Brasília, ESAF, 1988.

POLLITT, Christopher; BOUCKAERT Geert. **Avaliando reformas da gestão pública: uma perspectiva internacional.** Traduzido por Maria Christiana Ervilha. Revista do Serviço Público, Ano 53, n. 3. Jul/Set, 2002. Brasília: ENAP.

REWORÊDO, Wirla Cavalcanti *et al.* **Relatórios de Tribunais de Contas sobre dimensões de eficiência, eficácia, efetividade e resultados em entidades da administração pública: uma análise focada na percepção de auditores de contas públicas** In: Encontro de Administração Pública e Governança, 1. Anais... Rio de Janeiro: ANPAD, 2004.

\_\_\_\_\_. **O papel do tribunal de contas na promoção da efetividade dos hospitais públicos do estado de pernambuco:** um estudo baseado na visão dos *stakeholders*. Dissertação de Mestrado. Recife/2006 Unb/UFPE/UFPB/UFRN.

REZENDE, Flávio da Cunha. **O dilema do controle e a falha seqüencial nas reformas gerenciais.** Revista do Serviço Público, Ano 53, n. 3, Jul/Set, 2002. Brasília: ENAP.

RIBEIRO FILHO, José Francisco. **Gestão Econômica: Uma expectativa para entidades da Administração Pública.** In: XV Congresso Brasileiro. de Contabilidade, 1996, Fortaleza, ANAIS. Fortaleza, Conselho Federal de Contabilidade, 1996.

\_\_\_\_\_. **Uma visão contábil do controle na administração pública.** Disponível em: <[http:// www. fafica.com](http://www.fafica.com)> . Acesso em 10/02/2006.

\_\_\_\_\_. **Marcos Regulatórios do Controle Interno: Uma Análise Focada na Ambientação com o Controle Externo e o Controle Social no Contexto da Administração Pública Federal, Estadual e Municipal.** ENANPAD, 2006, Anais.

\_\_\_\_\_; CAMPELO, Sebastião Marcos; ARAÚJO, Fábio da Silva. **Os websites dos Tribunais de Contas como instrumentos de accountability: uma análise empírica**

**das informações disponibilizadas.** ENANPAD, XXIX. Anais... (CD-ROM). Brasília, Distrito Federal, Set. 2005.

\_\_\_\_\_. **Controle Gerencial para entidades da Administração Pública.** In: Brasil. Ministério da Fazenda. Secretaria de Tesouro Nacional. Finanças Públicas II prêmio STN de monografia. Impresso: Brasília/ ESAF/1997.

RIBEIRO, Renato. J. B. **O enfoque do controle da Administração Pública no Brasil deve ser a dicotomia entre avaliação de desempenho ou controle da legalidade?** ENANPAD, 2000.

RIBEIRO, Antônio Silva Magalhães. **Corrupção e Controle na Administração Pública Brasileira.** São Paulo: Atlas, 2004.

RIBEIRO, Sheila Maria Reis. **Controle interno e paradigma gerencial.** Brasília, ENAP, 1997.

ROCHA. Alexandre Amorim. **O Modelo de Controle Externo Exercido pelos Tribunais de Contas e as Proposições Legislativas sobre o Tema.** Disponível no sítio: [http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Consulta\\_Publica/agencia\\_nacion.htm](http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Consulta_Publica/agencia_nacion.htm).  
[Consulta em 21/mar/2006.](#)

SANTOS, Alvacir Correa dos. **Princípio da eficiência da administração pública.** São Paulo: LTr, 2003.

SCHELKER, MARK. **Public Auditors: Empirical Evidence from the US States.** Disponível em: <http://ssrn.com/abstract=957528>. Acesso em: 21/jan/2007.

SCHILLING, Lígia. **A relação Estado/sociedade no controle dos gastos governamentais: o caso da Secretaria Federal de Controle Interno.** 2000. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade Federal da Bahia, Salvador.

SIEGEL, S.; CASTELLAN JR, J. Estatística não-paramétrica para ciências do comportamento. Trad. Sara Ianda Correa Carmona. 2. Porto Alegre: Artmed, 2006.

SILVA, Lino Martins. **Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo.** São Paulo: Atlas, 2003.

SILVA, Artur Adolfo Cotias; FREITAS, Carlos Alberto Sampaio. **Avaliação de Programas públicos no Brasil – o papel do Tribunal de Contas da União.** 2003. Concurso de Monografias – Prêmio Serzedello Corrêa. TCU.

SIQUEIRA, Moema Miranda de; CANÇADO Vera L., **O desafio da efetividade na gestão de serviços urbanos.** Revista do Serviço Público. Ano 52 n. 4, Out/Dez, 2001. Brasília: ENAP.

SLOMSKI, Valmor. **Mensuração do resultado econômico em entidades públicas: uma proposta.** São Paulo. 1996. Dissertação de Mestrado. USP/ SP.

SPIRA, Laura F. & PAGE, Michael. **Risk management The reinvention of internal control and the changing role of internal audit.** Disponível em SSRN, Accounting, Auditing & Accountability Journal ,Vol. 16 No. 4, 2003. Acesso em: 23/11/2006.

SOUZA, Antônio Ricardo de; ARAÚJO, Vinícius de Carvalho. **O estado da reforma: balanço da literatura em gestão pública (1994/2002).** Revista do Serviço Público. Ano 54, n. 2, Abr/Jun 2003. Brasília: ENAP.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (Brasil). **Técnica de auditoria: indicadores de desempenho e mapa de produtos.** Brasília: Tribunal de Contas da União, 2000.

\_\_\_\_\_. PLANO ESTRATÉGICO. BRASÍLIA, 2003. Disponível em: [http://www2.tcu.gov.br/pls/portal/docs/PAGE/TCU/PLANEJA\\_GESTAO/PLANEJAMENTO/PLANO\\_ESTRATEGICO/PET-2003.DOC](http://www2.tcu.gov.br/pls/portal/docs/PAGE/TCU/PLANEJA_GESTAO/PLANEJAMENTO/PLANO_ESTRATEGICO/PET-2003.DOC). Acesso em: 21/jan/2007.

VASCONCELOS, M. T. C. ; MEIRA, Juliana Matos de ; LEITÃO, Carla Renata Silva ; LINS, José Elmano Tavares ; OLIVEIRA, Atelmo Ferreira de ; ALVES, Ridalvo Medeiros . **Uma Abordagem Exploratória sobre o perfil dos órgãos de controle de gestão em empresas brasileiras concessionárias de energia elétrica**. Revista do Curso de Ciências Contábeis, Recife, v. 2, n. 1, p. 119-144, 2003.

\_\_\_\_\_. BARBOSA, E. P. ; TENÓRIO, J. N. B. **O Papel da Controladoria na Indústria de Transformação da Região Metropolitana do Recife**. In: VI Convenção dos Contabilistas do Estado de Pernambuco, 2003, Caruaru, 2003.

\_\_\_\_\_. **O Papel da Controladoria nas Entidades**. 2004. (Apresentação de Trabalho/Conferência ou palestra).

VIEIRA, Cleiton. **O controle interno nas câmaras municipais, segundo a Lei de Responsabilidade Fiscal**. Disponível em: [http://federativo.bndes.gov.br/f\\_estudo.htm](http://federativo.bndes.gov.br/f_estudo.htm). <Acesso em 23-10-2006>.



## APENDICE - QUESTIONÁRIO – Auditores Internos das IFES

### PARTE A - DADOS DO RESPONDENTE

#### 1. Gênero

1.1 Feminino (....)

1.2 Masculino (....)

#### 2. Idade (anos)

2.1. Menos de 30 (....)

2.4 Entre 50 a 59 (....)

2.2 Entre 30 a 39 (....)

2.5 Acima de 60 (....)

2.3 Entre 40 a 49 (....)

#### 3. Nível de Escolaridade

3.1 Ensino médio incompleto (....)

3.5 Especialização (....)

3.2 Ensino médio completo (....)

3.6 Mestrado (....)

3.3 Nível superior incompleto (....)

3.7 Doutorado (....)

3.4 Nível superior completo (....)

3.8 Outro (....)

#### 3a. Área de formação (Curso):

#### 4. Experiência nas atividades de Auditoria Interna na IFES

4.1 Até 05 anos

4.2 Entre 05 e 10 anos

4.3 Entre 10 e 20 anos

4.4 Mais de 20 anos

**5. Identifique a sua IFES**

- 5.1 Universidade Federal
- 5.2 Universidade Federal Rural
- 5.3 Escola Agrotécnica Federal
- 5.4 Centro Federal Tecnológico (CEFET)
- 5.5 Fundações

**6. Identifique a Região de localização de sua IFES**

- 6.1 Centro-Oeste
- 5.2 Nordeste
- 5.3 Norte
- 5.4 Sudeste
- 5.5 Sul

**7. A Unidade possui quadro próprio de Auditores Internos? Sim/ Não****7. a Função que exerce na Unidade:**

**PARTE B – DADOS DA PESQUISA – PERCEPÇÃO DOS AUDITORES INTERNOS DA IFES QUANTO A ATUAÇÃO DA CGU, ENQUANTO ÓRGÃO CENTRAL DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO NO PODER EXECUTIVO FEDERAL.**

**8. Se você pudesse expressar em uma única palavra o sentimento vem a sua mente quando chega o período em que a CGU informa que irá realizar a Auditoria de Gestão de sua Unidade, esta seria?**

**Instruções: Nas questões abaixo marque a resposta que melhor corresponde à sua opinião.**

- Marque “0” se NÃO SABE**
- Marque “1” se DISCORDA;**
- Marque “2” se MAIS DISCORDA QUE CONCORDA;**
- Marque “3” se MAIS CONCORDA QUE DISCORDA**
- Marque “4” se CONCORDA;**

	<b>RESPOSTAS</b>	<b>0</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>
9	<b>A institucionalização da CGU, a partir de 2003, tem contribuído para o aprimoramento das ações de controle interno no âmbito do Poder Executivo Federal.</b>					
10	<b>A CGU mantém diálogo com as auditorias internas das IFEs.</b>					
11	<b>A CGU é participativa junto às auditorias internas das IFEs.</b>					
12	<b>A CGU coopera com a atuação das auditorias internas das IFEs.</b>					
13	<b>A CGU tem contribuído para o aprimoramento da atuação das auditorias internas das IFEs.</b>					
14	<b>A CGU promove encontros com os auditores internos visando aprimorar conceitos de controle interno.</b>					
15	<b>A CGU intervém junto aos Gestores das IFEs para que estes promovam capacitação continuada para os seus auditores internos.</b>					
16	<b>A CGU age de forma coercitiva junto às Entidades.</b>					
17	<b>A CGU tem reforçado junto aos Gestores das IFEs a importância de se fortalecer as respectivas Unidades de Auditoria Interna.</b>					
18	<b>A atuação da CGU motiva as IFEs a promoverem uma gestão efetiva dos recursos.</b>					
19	<b>O corpo técnico da CGU demonstra estar capacitado para as tarefas de controle.</b>					
20	<b>A CGU exerce um controle calcado em perspectiva contábil, capaz de detectar, avaliar, comunicar e alterar a gestão dos resultados das IFEs tempestivamente.</b>					
21	<b>As recomendações da CGU influenciam à tomada de decisão por parte do gestor das IFEs.</b>					
22	<b>A atuação da CGU se pauta em aspectos mais formais e/ou legais do que gerenciais.</b>					
23	<b>As recomendações exaradas pela CGU em suas auditorias são relevantes por estarem relacionadas aos resultados finalísticos das IFEs (<i>Foco nos Resultados</i>).</b>					
24	<b>Os relatórios de auditoria da CGU são claros e objetivos, facilitando a comunicação junto as IFEs.</b>					
25	<b>A CGU atua de forma integrada com os órgãos e instituições na busca da boa e regular aplicação dos recursos públicos.</b>					
26	<b>A CGU exerce um controle calcado em acompanhamento concomitante da regular aplicação de recursos públicos nas instituições.</b>					