

RICARDO AUGUSTO LUNIÈRE FONSECA

**A AUDITORIA INTERNA COMO INSTRUMENTO DE GOVERNANÇA PÚBLICA
NA UNIVERSIDADE DO ESTADO DO AMAZONAS**

Dissertação apresentada à Universidade Federal de Viçosa, como parte das exigências do Programa de Pós-Graduação em Administração, para obtenção do título de *Magister Scientiae*

Orientador: Luiz Antônio Abrantes

Coorientador: Antônio Carlos Brunozi Júnior

**Ficha catalográfica elaborada pela Biblioteca Central da Universidade
Federal de Viçosa - Campus Viçosa**

T

F676a
2022

Fonseca, Ricardo Augusto Lunière, 1970-

A auditoria interna como instrumento de governança pública na Universidade do Estado do Amazonas / Ricardo Augusto Lunière Fonseca. – Viçosa, MG, 2022.

1 dissertação eletrônica (61 f.): il. (algumas color.).

Orientador: Luiz Antônio Abrantes.

Dissertação (mestrado) - Universidade Federal de Viçosa, Departamento de Administração, 2022.

Inclui bibliografia.

DOI: <https://doi.org/10.47328/ufvbbt.2022.624>

Modo de acesso: World Wide Web.

1. Universidade do Estado do Amazonas - Auditoria.
2. Administração pública - Auditoria. 3. Governança pública.
I. Abrantes, Luiz Antônio, 1957-. II. Universidade Federal de Viçosa. Departamento de Administração. Mestrado em Administração. III. Título.

CDD 22. ed. 352.439098113

Bibliotecário(a) responsável: Euzébio Luiz Pinto CRB-6/3317

RICARDO AUGUSTO LUNIÈRE FONSECA

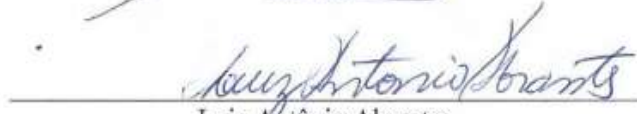
**A AUDITORIA INTERNA COMO INSTRUMENTO DE GOVERNANÇA PÚBLICA
NA UNIVERSIDADE DO ESTADO DO AMAZONAS**

Dissertação apresentada à Universidade Federal de Viçosa, como parte das exigências do Programa de Pós-Graduação em Administração, para obtenção do título de *Magister Scientiae*.

APROVADA: 16 de agosto de 2022.

Assentimento:


Ricardo Augusto Lunière Fonseca
Autor


Luiz Antônio Abrantes
Orientador

Dedico este trabalho ao Senhor Deus que tudo conduz, aos meus avós (*in memorian*), a minha saudosa mãe Marfiza (*in memorian*), a meu pai Luiz Almir, a Valéria, minha companheira de vida e nosso adorável filho Ricardinho.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a todas as pessoas que direta ou indiretamente contribuíram para a realização desse Mestrado acadêmico em Administração com concentração em Administração Pública realizado entre a UEA e UFV, em destaque, aos meus pares por seu convívio social e de troca de experiências, e aos nossos queridos docentes da UFV que sempre com educação, conhecimento e didática não diminuíram seus esforços mesmo diante do período Pandêmico (SARS-CoV-19), com impacto sem precedente em nossas vidas. E, em especial aos professores doutores, Luiz Antônio Abrantes (orientador) e Antônio Carlos Brunozi Júnior (coorientador).

Agradeço a Prof^{fa}. Dr^a. Ilse Maria Beuren da UFSC, que ministrou aulas de pós-graduação em Auditoria Interna e Externa, em 2004, e por suas contribuições na produção científica e acadêmica voltados à temas de controle e gestão.

Agradeço os autores das obras, artigos, dissertações, teses e outras produções sobre auditoria interna, controle interno, governança, governança pública e demais assuntos correlatos, por suas contribuições acadêmicas, científicas e técnicas.

Agradeço à minha família pelo incentivo e compreensão pela abdicação de horas de convívio, lazer e passeios, devido aos estudos, pesquisa e construção dos conteúdos acadêmicos.

O presente trabalho foi realizado com apoio da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior – Brasil (CAPES) – Código de Financiamento 001.

EPÍGRAFE

*“Terra adorada,
Entre outras mil,
És tu, Brasil,
Ó Pátria amada!
Dos filhos deste solo és mãe gentil,
Pátria amada,
Brasil!”.*

(Joaquim Osório Duque Estrada, autor Hino Nacional)

RESUMO

FONSECA, Ricardo Augusto Lunière, M.Sc., Universidade Federal de Viçosa, agosto de 2022.
A auditoria interna como instrumento de governança pública na Universidade do Estado do Amazonas. Orientador: Luiz Antônio Abrantes. Coorientador: Antônio Carlos Brunozi Júnior.

A Administração Pública continua em constante evolução de seu modo de agir, pensar e gerir seus recursos financeiros e não-financeiros, através de seus instrumentos e meios que possam contribuir com o controle e o aprimoramento da gestão, revela-se pela pesquisa a auditoria interna como um valioso instrumento na Universidade do Estado do Amazonas (UEA), seja na estruturação de meios e formação de governança pública com potenciais resultados na qualidade do serviço universitário, eficiência dos processos internos e transparência. No entanto, o campo de pesquisa é inexplorado, sob o ponto de vista das atribuições da auditoria interna, representando a função de Controle, que em seu planejamento anual (PAINT) orienta sua produção técnica (preventiva, concomitante e corretiva), ao final do exercício, avaliada em seu relatório anual (RAINT), utilizado na pesquisa documental, além de outras produções acadêmicas e científicas por meio da pesquisa bibliográfica. Daí, relevante pesquisar a atuação, os entraves e a potencialidade de sua auditoria interna como instrumento de governança pública frente ao processo de gestão, de forma a identificar a atuação e as potencialidades da auditoria interna como instrumento de alinhamento aos princípios e das diretrizes propostas pela governança pública em sua estruturação e formação, sendo que os fatos relatados nos resultados e discussões trazem elementos que comprovam a auditoria interna como instrumento singular de tentativa de alinhamento, desde do planejamento anual (PAINT), passando por suas produções técnicas e realizações apresentadas no relatório anual (RAINT), tentando diminuir a assimetria de informação entre gestores (agentes) e o principal (sociedade) para atender aos requisitos de boas práticas de governança pública, comprovando-se por suas iniciativas planejadas, sistemáticas e preventivas levando conceitos e boas práticas de formação de controle interno, gerenciamento de riscos e integridade para a gestão superior.

Palavras-chave: Auditoria Interna. Governança Pública. Controle.

ABSTRACT

FONSECA, Ricardo Augusto Lunière, M.Sc., Universidade Federal de Viçosa, August, 2022.
Internal audit as public governance instrument at the Universidade do Estado do Amazonas. Adviser: Luiz Antônio Abrantes. Co-adviser: Antônio Carlos Brunozi Júnior.

The Public Administration continues in constant evolution of its way of acting, thinking and managing its financial and non-financial resources, through its instruments and means that can contribute with the control and improvement of the management, it is revealed by the research the internal audit as a valuable instrument at the Universidade do Estado do Amazonas (UEA), whether in the structuring of means and formation of public governance with potential results in the quality of university service, efficiency of internal processes and transparency. However, the field of research is unexplored, from the point of view of internal audit attributions, representing the Control function, which in its annual planning (PAINT) guides its technical production (preventive, concomitant and corrective), at the end of the exercise, evaluated in its annual report (RAINT), used in documentary research, in addition to other academic and scientific productions through bibliographic research. Hence, it is relevant to research the performance, obstacles and potential of its internal audit as an instrument of public governance in relation to the management process, in order to identify the performance and potential of internal audit as an instrument of alignment with the principles and guidelines proposed by the public governance in its structuring and formation, and the facts reported in the results and discussions bring elements that prove the internal audit as a unique instrument of attempt at alignment, from the annual planning (PAINT), through its technical productions and achievements presented in the report Annual Report (RAINT), trying to reduce the asymmetry of information between managers (agents) and the principal (society) to meet the requirements of good public governance practices, proving itself by its planned, systematic and preventive initiatives, taking concepts and good practices of formation of internal control, risk management and integrity and for top management.

Keywords: Internal Audit. Public Governance. Control.

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1- Participação percentual dos recursos financeiros relacionados a Convênios em relação ao total apurado no período	43
Gráfico 2 - Participação percentual dos recursos financeiros relacionados a Convênios em relação ao total apurado no período	43

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Principais ações de planejamento definidas no período em estudo.....	37
Quadro 2 - Evolução dos documentos de auditoria interna no período de 2018 a 2021 .	38
Quadro 3 – Concessões, baixas e pendências auditadas no ano de 2018 a 2021	41
Quadro 4 – Quantitativo dos Custos dos Convênios e Congêneres firmados	44
Quadro 5 – Evolução das manifestações e nível de atendimento pela auditoria	47

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CCA	Controle de Concessão de Adiantamentos
AUDIN	Auditoria Interna
CGE/AM	Controladoria-Geral do Estado do Amazonas
CGU	Controladoria-Geral da União
CR	Constituição da República
DINTER	Doutorado Institucional
E-SIC	Sistema Eletrônico do Serviço de Informações ao Cidadão
e-SIC	Serviço de Informações ao Cidadão
FALA.BR	Plataforma Integrada de Ouvidoria e Acesso à Informação
GesPública	Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização
IBGC	Instituto Brasileiro de Governança Corporativa
IFAC	International Federation of Accountants
IFES	Instituições Federais de Ensino Superior
IIA	The Institute of Internal Auditors
IN	Instrução Normativa
INTOSAI	The International Organization of Supreme Audit Institutions
IPPF	Prática Profissional de Auditoria Interna
LAI	Lei de Acesso à Informação
LC	Lei Complementar
LGPD	Lei Geral de Proteção de Dados
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentária
LOA	Lei Orçamentária Anual
MINTER	Ministério Institucional
MPE	Ministério Público do Estado
MPF	Ministério Público Federal
NPM	New Public Management

OCDE	Organization for Economic Corporation and Development
OT	Orientação Técnica
PAINT	Planejamento Anual de Auditoria Interna
PCA	Prestação de Contas Anual
PDI	Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI)
PPA	Plano Plurianual
PROADM	Pró-reitoria de Administração
PROPLAN	Pró-reitoria de Planejamento
RAINT	Relatório Anual de Auditoria Interna
RGF	Relatório de Gestão Fiscal
SCI	Sistema de Controle Interno
SECEX	Secretaria de Controle Externo
SEFAZ/AM	Secretaria de Estado da Fazenda do Estado do Amazonas
Se-OUV	Sistema de Ouvidorias
SFC	Secretaria de Fiscalização e Controle
SIC	Serviço de Informação do Cidadão
TAG	Termo de Ajustamento de Gestão
TCE/PB	Tribunal de Contas do Estado da Paraíba
TCE/PR	Tribunal de Contas do Estado do Paraná
TCE/AM	Tribunal de Contas do Estado do Amazonas
TCU	Tribunal de Contas da União
UEA	Universidade do Estado do Amazonas
UFSC	Universidade Federal de Santa Catarina
UFCE	Universidade Federal do Ceará

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	13
2 REFERENCIAL TEÓRICO	19
2.1 TEORIA DA AGÊNCIA.....	19
2.2 O SISTEMA DE CONTROLE NAS ORGANIZAÇÕES	22
2.3 A AUDITORIA INTERNA E GOVERNANÇA PÚBLICA.....	24
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	33
3.1 CARACTERIZAÇÃO DO LOCAL DE ESTUDO	33
3.2 COLETA E TRATAMENTO DOS DADOS	33
4 RESULTADOS E DISCUSSÕES.....	37
4.1 CONSTATAÇÕES NO RELATÓRIO ANUAL DE AUDITORIA EM RELAÇÃO AO PLANEJAMENTO ANUAL.....	37
4.2 AS AÇÕES INTEGRADAS E PREVENTIVAS DA AUDITORIA INTERNA VOLTADA À GOVERNANÇA PÚBLICA	48
4.3 AUDITORIA EXTERNA, A SISTEMÁTICA PREVENTIVA E O APRIMORAMENTO DO PROCESSO DE GESTÃO	51
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	55
REFERÊNCIAS.....	57

1 INTRODUÇÃO

As universidades públicas brasileiras representam um importante setor de indução de crescimento e desenvolvimento num país, em especial, na região amazônica a Universidade do Estado do Amazonas (UEA) tem se destacado, através de investimentos na educação superior exercendo importante papel no âmbito do Estado Brasileiro, trazendo consigo todo arcabouço constitucional, legal e normativo-regulatório numa tentativa de criar governança pública, através da atuação e as potencialidades da auditoria interna como instrumento de ações sistemáticas, integradas e preventivas de fortalecimento da função de controle contribuindo para a formação e estruturação da governança pública numa universidade pública.

De modo geral, as universidades públicas compõem a Administração Pública pautando-se das mesmas exigências formais e especificidades, executando o planejamento, a fiscalização e a gestão voltados ao atendimento do interesse público atuando numa seara constitucional, legal e normativa regulando o atendimento das políticas públicas vinculadas às suas atividades finalísticas e meio, de forma coordenada para o processo decisório e de gestão, devendo criar um ambiente interno apto a ser gerenciável e controlado pelos diversos parâmetros administrativos e legais.

O Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967 ao dispor sobre a organização da Administração Federal, determinou obediência aos princípios fundamentais do Planejamento, Coordenação, Descentralização, Delegação de Competência e Controle. Em relação ao Controle, a Constituição Federal de 1988, estabeleceu no âmbito da administração pública, conforme definido no artigo 70, que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta, indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação de subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada poder. Aplicando-se todo prescrito constitucional à administração pública estadual, direta, indireta e fundacional.

Cabendo informar que as normas constitucionais expressas na Constituição Federal de 1988, possui hierarquia entre as demais normas constitucionais que compõe o sistema federativo, estendendo-se nas Constituições dos Estados-membros e nas leis orgânicas dos municípios, sempre sobressaindo as cláusulas pétreas e normas gerais contidas na Constituição Federal de 1988, e por conseguinte, cabendo sua aplicação direta na administração pública

estadual alcançando as fundações públicas e autarquias, a qual encontra-se inserida a universidade pública.

Dessa forma, as boas práticas de gestão não se vinculam apenas às questões relacionadas ao nível de excelência no planejamento e coordenação, mas também aos critérios que se impõem ao gestor público, em qualquer esfera governamental, o zelo pela coisa pública, a prestação de contas, transparência entre outros. Conforme texto constitucional, os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada um sistema de controle interno. Assim, a fiscalização do executivo será exercida pelo Poder Legislativo, conforme estabelecido nas constituições (federal e estadual) ou pelas leis orgânicas municipais, aplicando-se, no que couber, à organização, composição e fiscalização dos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, bem como dos demais Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios.

Diante deste aparato normativo, os administradores dos órgãos da administração direta e também indireta, incluindo as universidades públicas, estão sujeitos ao controle externo, exercido pela União por meio do Congresso Nacional, auxiliado pelo Tribunal de Contas da União; nos estados, pelas assembleias legislativas, com o auxílio dos respectivos tribunais de contas estaduais; e nos municípios, pelas câmaras municipais de vereadores auxiliadas pelo Tribunal de Contas dos Municípios ou órgão equivalente (MARÇOLA, 2011). A compreensão de controle, em sua amplitude é, portanto, a soma dos elementos que integram o sistema de controle interno com as do controle externo. Nessa perspectiva, quanto maior eficiência apresentar o controle interno e quanto melhor for a sua interação com o controle externo, maior será a garantia de um efetivo controle sobre as ações de natureza administrativa, em qualquer âmbito do governo (CALIXTO e VELASQUEZ, 2005).

A incorporação de uma auditoria interna nos diferentes níveis da administração pública possui algumas dimensões, duas delas particularmente importantes: a primeira, que o gestor público deve gerir a coisa pública seguindo os princípios constitucionais da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência; e a segunda, que a auditoria interna é o instrumento de controle capaz de catalisar informações estratégicas sobre os atos e fatos de sua gestão, inclusive antecipando-se ao controle externo, o que para o gestor público é de extrema importância, tendo em vista que ele responde diante dos tribunais de contas ou outros órgãos externos de controle (MARÇOLA, 2011).

Neste aspecto, a auditoria interna se estabelece como um mecanismo de avaliação do desempenho organizacional em detrimento das auditorias estabelecidas de forma mais sistemática pelos órgãos de controle externo como a Controladoria Geral da União (CGU),

Ministério Público (MP) e Tribunal de Contas da União (TCU) no Poder Executivo Federal e no âmbito dos Estados, as secretarias e controladorias regionais. Nesse cenário, a atividade de auditoria interna governamental tem como propósito aumentar e proteger o valor organizacional das instituições públicas, fornecendo avaliação, assessoria e aconselhamento baseados em risco (BRASIL, 2017).

Entretanto, mesmo em função deste mandatário legal, recorrentes denúncias de corrupção, desvios e malversação de recursos, além dos descumprimentos e desconformidades nas atividades meio e fim nos órgãos públicos têm ocorrido com frequência. Esse cenário tem afetado as contas públicas, o equilíbrio societal, o bem-estar social e a credibilidade institucional, elementos importantes da percepção de imagem do país no âmbito nacional e internacional. O Brasil, entre 180 (cento e oitenta) países obteve o 94º lugar em 2020 no índice de percepção de corrupção - IPC apurado pela Transparência Internacional, revelando ainda um alto grau de percepção de corrupção (TRANSPARÊNCIA INTERNACIONAL, 2020) podendo implicar em baixa credibilidade e desconfiança nos setores público e privado, entre Estado, mercado e sociedade.

No Brasil, temos procurado alterar esse cenário com a promulgação da lei de responsabilidade fiscal (LRF), a lei de improbidade administrativa (LIA), a lei de acesso à informação (LAI), lei de proteção e defesa do usuário do serviço público e as contribuições normativas dos órgãos de controle, destacando o Tribunal de Contas da União (TCU), a Controladoria Geral da União (CGU) e as auditorias internas dos órgãos na linha de frente como instrumentos validador dessa regulação com propósito de aumentar e proteger o valor organizacional das instituições públicas, tendo como provável efeito nas contas públicas, no equilíbrio societal, no bem-estar social e na credibilidade institucional.

Para esse controle destaca-se o alinhamento às práticas e orientações propostas pelo Instituto de Auditores Internos (Institute of Internal Auditors - IIA) e Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (The International Organization of Supreme Audit Institutions - INTOSAI), traduzidas e chanceladas pelo Tribunal de Contas da União (TCU) e pela Secretaria de Fiscalização e Controle (SFC) orientando nacionalmente os demais órgãos de controle interno e auditoria governamental no país. Este arcabouço normativo é necessário para criar a governança pública, alcançar resultados positivos, melhorar a transparência, accountability, credibilidade e a moralidade, colocando as organizações e seus gestores públicos no cumprimento das políticas públicas, das suas diretrizes, metas e objetivos organizacionais e de gestão.

Neste cenário, observando a teoria da agência, uma das referências teóricas de nossa pesquisa, temos o agente e o principal com interesse na forma de governança pública que facilitará o resultado social, através do cumprimento das políticas públicas e nas informações que poderão serem geradas a outros interessados na estruturação e implantação de governança pública e na melhoria de outros meios de gestão numa universidade estadual. Neste aspecto, a teoria da agência tangencia essa questão, por abordar o problema de como controlar os agentes para garantir que eles ajam no melhor interesse dos principais, sendo que no setor público os gestores seriam considerados os agentes e o principal, representado pelos cidadãos (ou a sociedade).

Numa perspectiva de agência, Martinez (1998) aponta que a auditoria é relevante como instrumento para monitorar as atividades e esforços dos agentes, seja esta uma auditoria interna ou externa, considerando também a visão do auditor como outro tipo de agente econômico que enfrenta suas próprias restrições e oportunidades.

Neste íterim, a auditoria interna da Universidade do Estado do Amazonas – UEA, local desta pesquisa, exerce função inerente à unidade de controle interno ao avaliar os processos, seus fluxos e procedimentos de âmbito interno, avaliando previamente a legalidade, legitimidade e economicidade dentre outros princípios aplicáveis e normas, também promovendo a governança e do gerenciamento de riscos para o alcance dos objetivos e metas organizacionais e de gestão. Na função de Ouvidoria, atua como supervisor de controle social e de participação democrática objetivando o tratamento das manifestações (FALA.BR e e-SIC) voltados à interlocução entre cidadãos e UEA com vistas ao aprimoramento da gestão pública.

Conforme descrito a auditoria interna exerce funções e múltiplas atividades relevantes para que uma organização pública consiga alcançar suas metas e objetivos, por conseguinte seus resultados, deixando aberto um questionamento, se sua atuação por sua produção técnica poderá esclarecer se funciona como mero avaliador ou revisor de valores, conteúdos, processos, fluxos ou de metas e/ou objetivos organizacionais, ou tem atuação por sua produção técnica como e instrumento de implementação e formação de governança pública voltado ao aprimoramento da gestão, conforme nossa pesquisa bibliográfica, as universidades federais têm feito iniciativas voltadas à governança pública, sendo avaliadas seu desempenho de estruturação e implantação em governança pública, através do preenchimento de “relatório individual de autoavaliação”, a qual chegaremos aos índices de governança pública apresentado nos levantamentos do Tribunal de Contas da União (TCU), participando suas auditorias internas, seja em sua atuação nos controles internos, riscos e outros temas correlatos, mas também participando como instância interna de apoio à governança pública sendo apresentado como diferencial entre as demais

organizações do setor público, já que a universidade pública tem particularidade própria e complexidade de suas atividades, conforme estudo de definição de nosso tema. A partir desse entendimento, uma questão é levantada: Qual a atuação, os entraves e a potencialidade da auditoria interna, na Universidade do Estado do Amazonas (UEA), como instrumento de formação e implementação de governança pública frente ao aprimoramento do processo de gestão ?.

A existência por si de uma unidade de auditoria interna no âmbito de um órgão público não implica necessariamente na implementação plena da governança pública na instituição. Se por um lado a unidade de auditoria interna deve almejar a efetividade de suas ações, por outro lado a gestão superior da instituição deve desenvolver a capacidade de utilizar as informações disponibilizadas pela auditoria interna. E ambas (cúpula administrativa e Auditoria Interna) devem compreender, apreender e vivenciar a governança pública na instituição (ARAÚJO, 2016).

Considerando este cenário, esta pesquisa tem como objetivo geral identificar a atuação, os entraves e as potencialidades da auditoria interna como instrumento de formação e implementação de governança pública.

Especificamente, pretende-se:

- a) avaliar a relação entre planejamento anual da auditoria interna e sua produção técnica, relatórios anuais de auditoria, identificando as constatações verificadas em relação aos temas de sua competência;
- b) identificar as ações integradas e preventivas da auditoria interna e sua contribuição na melhoria da governança pública;
- c) avaliar a evolução das constatações das auditorias externas em relação à sistemática preventiva efetuada pela auditoria interna.

A importância desta pesquisa repousa em alguns apontamentos, dentre eles quanto as pesquisas bibliométricas realizadas entre 2009 a 2021, sobre as temáticas “governança pública” e “governança”, nos títulos, resumos e palavras-chave dos estudos catalogados na CAPES, verificou-se o comportamento de crescimento, apesar de variações negativas em 2012, 2014 e 2017 em relação aos anos anteriores, mas voltando a crescer nos anos posteriores, demonstrando o interesse técnico voltado às pesquisas, e consequente relevância, não apresentando esgotamento, segundo o estudo de Farias e Mercado (2019). Outro ponto a relatar é a sinalização governamental, desde de 1995, com o Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado (PDRAE), que constitucionalmente prescreve a substituição do “modelo burocrático” para o “modelo gerencial” (DURANTE, 2015; RONCONI, 2008; BRESSER PEREIRA, 2000;

RIBEIRO, 2014). Depois, a edição da instrução normativa IN MOG/CGU nº 01/2016 que determinava adoção de medidas sistemáticas e preventivas às práticas de gerenciamento de riscos, controles internos e governança, sendo um marco efetivo nos órgãos federais, e já no ano seguinte, edita-se o Decreto nº 9.203/2017, dispondo da política de governança pública, em síntese, definindo os 7 (sete) princípios, as 11 (onze) diretrizes e os 3 (três) mecanismos, bem como as edições técnicas produzidas facilitando a aderência à política proposta em qualquer órgão ou esfera pública. Outro ponto, trata da carência de iniciativas na ambiência governamental no Amazonas, e especificamente na universidade pública estadual. Então, naturalmente o tema escolhido, acomoda-se numa sinergia e complementaridade comuns aos temas mais relevantes, entre eles o controle interno, a auditoria governamental, o orçamento público, políticas públicas e a educação superior na Amazônia.

Além disso, considerando que a Universidade do Estado do Amazonas (UEA) planeja-se a partir do plano de ação governamental, das diretrizes, dos objetivos e metas institucionais, as constatações deste estudo poderá servir de instrumento para o processo de atualização do Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI), em sua nova edição 2022-2026. Por meio dos resultados pretendidos por esta pesquisa, haverá uma melhor sinalização e compreensão do caminho trilhado até o momento, e das possíveis políticas de controle que poderão influenciar ou contribuir com as nuances da realização da educação superior na Amazônia.

O presente trabalho envolveu variados temas correlatos à temática pesquisada, referendado por alguns, destacando-se a Transparência como um valor social à toda sociedade que agrega valor institucional, devido alguns pontos importantes pela relação entre gestores e sociedade neste ambiente organizacional tentado explicar, a exemplo, pela Teoria de Agência. Seguindo, foram apresentados conceitos de controle, de auditoria interna e governança pública que se vinculam ao estudo aplicado, através da pesquisa bibliográfica e documental, no período de 2018 a 2021, trazendo conteúdos acadêmico-científico e produções técnicas da própria auditoria interna, orientados por seus planejamentos anuais (PAINT) e relatados as realizações e não realizações no seu relatório anual (RAINT), e seus resultados discutidos à luz da experiência empírica com a descrição sucinta da atuação da auditoria interna, seus entraves e potencialidades como instrumento de governança pública que muito contribuem para a diminuição da assimetria de informação no processo de gestão.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Teoria da Agência

Entre as teorias vinculadas, escolhemos a teoria da agência para referenciar os caminhos de nossa pesquisa, por sua abordagem aos possíveis conflitos e desequilíbrios de informação, de poder e de autoridade que poderiam conduzir as reflexões do estudo bibliográfico ao encontro do empírico apresentado, através dos levantamentos e das coletas na análise documental confirmando a atuação da auditoria interna como instrumento de governança pública e aprimoramento da gestão, por meio da produção técnica executada desde o planejamento até os resultados num contexto paradigmático e de dinâmicas mudanças.

Para Jensen e Meckling (1976), a teoria da agência tem como ponto fundamental a questão de o principal restringir a gestão de seu patrimônio e em contrapartida, delegar ao agente essa gestão. Num entendimento básico, ao explicar a relação entre o principal e o agente, que, de acordo com a Teoria Econômica, são motivados por seus interesses que podem ser diversos e contraditórios originando possíveis conflitos, podendo criar o intitulado “problema de agência”, sempre agravado pela diferença de conhecimento de dados e informações entre essas partes numa situação caracterizada por assimetria informacional, e o agente pode utilizar dessa situação voltado aos seus interesses, divergentes do principal, resultando em custos, ineficiências, retrabalhos entre outros.

Numa premissa inicial os administradores públicos assumem o papel de gestores e a sociedade, o de principal. Sob esta premissa, a teoria da agência, apresenta duas formas para que haja o alinhamento dos interesses entre agente e principal (MATIAS-PEREIRA, 2004). A primeira forma consiste em aumentar a quantidade das informações à disposição do principal por intermédio de indicadores de desempenho, elevar o rendimento financeiro e especificar os objetivos de forma a fácil compreensão (DAVIS; WOOD, 1998, MATIAS-PEREIRA 2004, MATIAS-PEREIRA 2005). A segunda forma é a contratação dos agentes no mercado, de modo que os contratos firmados oportunizam ao principal um maior controle sobre seus agentes (DAVIS; WOOD, 1998; MATIAS-PEREIRA 2004; MATIAS-PEREIRA 2005; BARCELOS et al., 2015; SENFF et al., 2015). Essas formas apresentadas de interesses entre agentes e principal servem de reflexão a qual se comporta com nossa realidade.

Dessa forma, indo de encontro a pesquisa, a universidade e aqueles responsáveis pela sua prestação de contas assumem o papel de principal, ao ter que agir em cooperação com os demais servidores da universidade, para obter as informações necessárias para exercer de forma adequada a prestação de contas prevista na atividade de controle interno. Por sua vez, os demais servidores, mesmo que cientes da necessidade daquela atividade, não são especializados em controle interno, logo, dificilmente terão o conhecimento todo necessário ou consideraram aquela atividade prioridade frente às demais atividades fins da universidade. Assumem, portanto, um papel de agente, já que são necessários para que a atividade de controle ocorra, mas não necessariamente seus interesses estão completamente alinhados com os interesses do principal (LEAO E CABELLO, 2020).

Para Bianchi e Nascimento (2005) a área de controladoria, assemelhado a auditora interna pode contribuir com a teoria da agência pelo fato de poder monitorar um sistema de informação, de mensuração de resultados e reportar suas observações ao principal e, também, ao agente, proporcionando a este o conhecimento de suas contribuições para o resultado organizacional favorável, contrapondo-se ao que dele se espera, uma vez que fornece informações relevantes ao principal sobre as ações dos agentes, informações sobre dados históricos e a probabilidade de ocorrências futuras, e assim a auditoria interna por sua relação com todos os níveis organizacionais contribui para a abrangência da comunicação de dados e informações a esses níveis chegando aos interessados do que acontece no âmbito interno por meio da transparência, a exemplo.

Os mencionados autores salientam que um dos objetivos da teoria da agência é a eficiência dos contratos ou da relação entre as partes que se relacionam na organização, o que simultaneamente reduz os custos de agência. Entende-se que a auditoria interna, através de suas produções técnicas fornecem avaliação e dados ou informações importantes para tomar decisões administrativas e estratégicas, e como consequência, afetam favoravelmente o processo decisório, possibilitando a obtenção de níveis de eficácia no resultado organizacional, além de fomentar a transparência nas ações dos gestores e diminuição dos riscos, contribuindo com a diminuição da assimetria informacional e a redução dos custos de agência.

Para melhor entendimento os custos de agência, segundo Saito e Silveira (2008), são a soma dos custos de elaboração e estruturação de contratos entre o principal e o agente; das despesas de monitoramento das atividades dos agentes pelo principal; dos gastos realizados pelo próprio agente para mostrar ao principal que seus atos não serão prejudiciais a ele; das perdas

residuais, provenientes da diminuição da riqueza do principal por eventuais divergências entre as decisões do agente e as decisões que iriam maximizar a riqueza do principal ou com o resultado organizacional, assim como referendado no parágrafo anterior.

Noutra perspectiva, sob o foco de governança pública, o principal (sociedade) e o agente (gestores públicos) podem apresentar interesses diferentes, as ações tomadas pelo agente podem muitas vezes não estar dentro das diretrizes estabelecidas pelos interesses do principal e gerar, por parte do agente, um comportamento oportunista. Para lidar com incertezas e variabilidades, reduzindo o comportamento oportunista e diminuindo os custos de transação, é necessária a construção de estruturas de governança. (PINTO et al., 2014). Logo, o principal irá pressionar o gestor público para que seus interesses sejam atendidos, e resolvendo os eventuais conflitos de agência através da transparência de suas ações (MOTTA, 2013).

Apesar disso, Pinto et. al (2014) alerta para o fato de que as informações fornecidas ao principal são elaboradas pelo agente, que possuem domínio sobre a mesma, facultando a assimetria informacional e criando níveis diferentes de informação entre o agente e o principal, que conseqüentemente poderia ocasionar em oportunismo pelo agente. Isto porque a questão do problema de agência também se apresenta na gestão da coisa pública, que segundo Araújo e Sanchez (2005) apud Linczuk (2012), às partes não possuem a mesma informação, colocando aquele que delegou o poder em desvantagem.

A transparência, accountability, credibilidade, moralidade dentre outros temas afins, evidenciam na gestão e em seus atos praticados possíveis pontos de elevado valor social e de valor agregado organizacional, e observamos a amplitude do número de agentes com interesse na forma de governança pública, no cumprimento das políticas públicas e nos dados e informações geradas por essas organizações públicas. Neste aspecto, a teoria da agência tangencia essa questão, por abordar o problema de como controlar os agentes para garantir que eles ajam no melhor interesse dos principais, sendo que no setor público os gestores seriam considerados os agentes e o principal, representado pelos cidadãos (ou a sociedade) e outros entes interessados, sendo foco a diminuição da assimetria informacional e por decorrência, o correndo um melhor equilíbrio de informações, de poder e autoridade fornecido também pela auditoria interna.

Numa perspectiva de agência, Martinez (1998) aponta que a auditoria é relevante como instrumento para monitorar as atividades e esforços dos agentes, seja esta uma auditoria interna ou externa, considerando também a visão do auditor como outro tipo de agente econômico que enfrenta suas próprias restrições e oportunidades.

Não obstante esse referencial teórico e sua aplicação ao tema pesquisado, ainda precisamos de outros fundamentos sobre o sistema de controle interno, auditoria interna, bem como governança pública que se associam aos dados e/ou informações coletadas na pesquisa.

2.2 O sistema de controle nas organizações

O controle presente na teoria das organizações tem sido abordado por Etzioni (1965), Tannenbaum (1975) e Anthony (1988) como um processo que a organização exerce influência sobre o comportamento dos recursos (pessoas, materiais e financeiros) buscando assegurar a consecução de seus objetivos em conformidade com a organização, inclusive quanto ao planejamento. Ao tratar o conceito de controle, Tannenbaum (1975, p.16) afirma que:

Uma organização social é uma associação ordenada de interações humanas individuais. O processo de controle ajuda a restringir os comportamentos idiossincráticos e mantê-los de acordo com o plano racional da organização. (...) Compete a função de controle estabelecer a conformidade com as exigências organizacionais (...). A coordenação e a ordem criadas pelos diversos interesses e comportamentos potencialmente difusos dos membros são, em grande parte, uma função do controle. (...) O controle é uma consequência inevitável da organização (TANNENBAUM, 1975, p.16).

Neste entendimento conceitual o controle deve manter todos os recursos da organização para o alcance dos objetivos e metas determinados no que chamou de “plano racional da organização”, provavelmente dentro de todo um processo decisório firmado no planejamento revelando o desenho da estrutura organizacional.

Ainda sobre o assunto, Bergue (2011, p. 41) afirma que realizar a função de controle é dar sentido ao ciclo gerencial:

É a mais aplicada em termo explícitos e implícitos e a menos estudada em seus aspectos mais substantivos, notadamente no campo da gestão pública, em que seu tratamento vem sendo historicamente abordado sob a perspectiva do direito administrativo, com foco nos organismos e institutos jurídicos de controle da administração (BERGUE, 2011, p. 41).

A função de controle se apresenta como um princípio fundamental no âmbito das atividades de qualquer Administração Pública, sendo percebido como mecanismo de democracia (Matias-Pereira, 2010), podendo ser definido como “o conjunto de mecanismos jurídicos e administrativos por meio dos quais se exerce o poder de fiscalização e de revisão da atividade administrativa em qualquer das esferas de Poder” (Carvalho Filho, 2009, p. 893), e

tendo os fundamentos constitucionais de suas competências listados nos artigos 71 e 74 da Constituição Federal de 1988.

Para Zanella Di Pietro (2002, p. 435), o controle da Administração Pública, seja ele interna ou externo, se conceitua:

O poder de fiscalização e correção que sob ela exercem os órgãos dos Poderes Judiciário, Legislativo e Executivo, com o objetivo de garantir a conformidade de sua atuação com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico.

Além disso, pode-se ressaltar o controle social da administração pública, exercido diretamente pela sociedade seja organizada ou não, por exemplo, por pessoas ou associações sendo algo ainda precisando de divulgação e orientações a essa sociedade, e que pode contribuir para o alcance dos objetivos institucionais, sem, contudo, desviar-se da missão de cada organização. Nesse aspecto, o Decreto-lei nº 200/67 já manifestava como um dos princípios a ser adotado, o princípio do controle, conforme seu Art. 6º, inciso V, e que o controle deveria ser exercido em todos os níveis e organização, previsto em seus artigos 13 e 14:

Art. 13 O controle das atividades da Administração Federal deverá exercer-se em todos os níveis e em todos os órgãos, compreendendo, particularmente:

- a) o controle, pela chefia competente, da execução dos programas e da observância das normas que governam a atividade específica do órgão controlado;
- b) o controle, pelos órgãos próprios de cada sistema, da observância das normas gerais que regulam o exercício das atividades auxiliares;
- c) o controle da aplicação dos dinheiros públicos e da guarda dos bens da União pelos órgãos próprios do sistema de contabilidade e auditoria. (BRASIL, 1967)

No mesmo diploma, o Art. 14 “O trabalho administrativo será racionalizado mediante simplificação de processos e supressão de controles que se evidenciarem como puramente formais ou cujo custo seja evidentemente superior ao risco.”, revelando uma das essências do controle, a racionalização mediante simplificação de processos, e revela caso a preocupação com o resultado financeiro da organização informando que caso o custo de controle seja superior ao benefício, poderá ser suprimido.

A função de controle das atividades do setor público tem uma clara subdivisão, que reflete na preocupação com essas atividades, declarada na Constituição Federal de 1988 a existência de dois controles a serem exercidos por poderes diversos, mas que sustentam suas atividades num arcabouço regulatório e normativo produzido pelo Tribunal de Contas da União (TCU) e pela Controladoria Geral da União (CGU), principalmente, influenciando diretamente nos demais órgãos da atividade fiscalizatória estadual e municipal.

No caso do controle externo, tendo suas competências listadas no artigo 71 da Constituição Federal de 1988, será exercido pelas casas legislativas, seja pelo Congresso Nacional, com apoio ou auxílio do Tribunal de Contas da União (TCU), ou pelas Assembleias Legislativas estaduais ou pelas Câmaras municipais, com apoio ou auxílio do Tribunal de Contas dos Estados que possuem sua natureza, competência, jurisdição, julgamento, fiscalização e organização posicionadas em leis orgânicas próprias, mas todas assemelhadas entre si, reforçando a integração e a adequação a sua função singular.

O Sistema de Controle Interno (SCI) estará presente por força constitucional em cada Poder e mantido de forma integrada entre os Poderes (BRASIL, 1988). E, exatamente dentro desse sistema integrado tem-se as unidades de controle interno, ou também unidade de auditoria interna de cada órgão, exercendo as mesmas atribuições de fiscalização ou controle envolvendo os aspectos contábil, financeiro, orçamentário, operacional e patrimonial com competências listadas no texto constitucional, que determina o exercício da atividade fiscalizatória pelo controle externo, com apoio ou auxílio dos tribunais de contas, respectivos. O exercício do controle interno será de forma integrada em todos os Poderes dentro de sua estrutura organizacional, situando-se normalmente subordinado à instância superior de cada órgão, proferindo apreciações de assuntos diversos, daí sua atividade multifuncional, inclusive consultoria contribuindo com a gestão em todos seus níveis, apesar de localizar-se na instância superior.

Fazendo uma correlação entre as referências teóricas de nossa pesquisa, no caso entre controle e teoria de agência considerando o controle como um conjunto de medidas ou ações que orienta, analisa e avalia resultados e processos em comparação ao desejado, definido por critérios ou parâmetros, a partir de seus planejamentos, orientando medidas corretivas na ocorrência de constatações, ou seja, ocorrendo desvios entre as expectativas e percepções dos principais e os resultados, na forma de informações e dados apresentados pelos agentes.

2.3 A auditoria interna e governança pública

Nosso referencial baseia-se em conceitos reconhecidos dentre os profissionais que operam com auditoria pública, definindo conceitos, fundamentos e desenvolvimento de conteúdos na forma de guias, normativos e/ou orientadores influenciando profissionais e suas organizações. Podemos citar, o The IIA (The Institute of Internal Auditors), uma associação profissional internacional organizada em 1941 para desenvolver a condição profissional de mais

de 185.000 associados em mais de 160 países, atuando nas áreas de auditoria interna, gerenciamento de riscos, governança, controle interno, educação e segurança.

O conceito de auditoria interna, foi atualizado pela interação e integração das entidades que produzem conhecimento doutrinário e técnico no mundo e no Brasil. O The IIA (The Institute of Internal Auditors, 2009), assim conceitua:

Uma atividade independente e objetiva que presta serviços de avaliação (*assurance*) e consultoria e tem como objetivo adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. A auditoria auxilia a organização a alcançar seus objetivos através de uma abordagem sistemática e disciplinada para a avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, de controle e governança corporativa.

Então, nosso conceito voltado à pesquisa considera a auditoria interna como atividade independente, e que por meio de seu conhecimento técnico e experiência prestará a avaliação e consultoria de assuntos que possam auxiliar no alcance dos objetivos agregando valor e melhorando normas, procedimentos e fluxos dos processos de riscos, de controle e de governança, sendo estes temas correlatos importantes propiciando compreender a atuação da auditoria interna em suas produções técnicas, que corresponda ao atendimento do objetivo da pesquisa.

Também como referencial traremos ainda o conceito de auditoria interna emitida pela INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions), criada em 1953, com sede em Viena, Áustria, formada por países-membros da Organização das Nações Unidas (ONU), suas agências especializadas e por demais entidades fiscalizadoras superiores (EFS) promovendo o conhecimento, intercâmbio e estruturação melhorando a auditoria pública entre seus membros associados e países. No Brasil, o Tribunal de Contas da União (TCU) representa o país na INTOSAI intercambiando pesquisas, experiências e conhecimentos sobre auditoria pública, sendo também relevante trazer seu conceito para nossa pesquisa.

A INTOSAI como dito, promove o conhecimento sobre auditoria pública, com visão de órgão de controle externo, e assim conceitua auditoria:

Auditoria é o exame das operações, atividades e sistemas de determinada entidade, com vista a verificar se são executados ou funcionam em conformidade com determinados objetivos, orçamentos, regras e normas.

Inevitável a analogia entre esses conceitos utilizados pelas auditorias públicas, e podemos notar, os elementos convergentes e termos repetitivos contidos nesses conceitos, mesmo editados em anos distantes entre eles. Temos a influência internacional da INTOSAI

que através do TCU formula os conceitos, fundamentos, estrutura funcional e conhecimento técnico auxiliando o intitulado constitucional controle externo, e influenciando esses mesmos elementos no intitulado constitucional sistema de controle interno, operado em todos os poderes constituídos (executivo, legislativo e judiciário), e também nas esferas de governo (federal, estadual e municipal), inclusive apoiando o controle externo em suas atividades.

No âmbito do governo federal, representando o intitulado constitucional “Sistema de controle interno”, no âmbito da CGU temos a Secretaria de Fiscalização e Controle (SFC), que através de sua Instrução Normativa SFC nº 3/2017, conceitua:

Uma atividade independente e objetiva de avaliação e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. Deve buscar auxiliar as organizações públicas a realizarem seus objetivos, a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controle internos. (BRASIL, 2017)

E ainda, Kagerman, Kinney, Kutting e Weber (2008, p.2), define auditoria como um “um processo sistemático de obtenção objetiva e avaliação de evidências sobre o estado atual de uma entidade, área, processo, comparando-as com critérios previamente aceitos, sendo os resultados comunicados aos usuários previstos”. Também temos, “Auditoria interna é uma função de suporte de gestão, baseada em um processo sistemático, usando técnicas, metodologias e ferramentas próprias da auditoria” (MORAIS & MARTINS, 2013, p.91).

A partir desses conceitos, percebe-se que a atividade da auditoria interna depende do porte e da maturidade da organização abrangendo todas as áreas, macroprocesso e processos, atividades e tarefas contidas nessa organização, assim como o arcabouço regulatório-legal que será confrontado com o realizado durante as atividades de auditoria interna feitas pelo auditor emitindo juízo e recomendações. Entretanto, para Peres (2007), citado por Martins et. al (2016) uma das formas de se reduzir o conflito de agência existente entre principal e agente no serviço público, mencionado em nosso referencial, tal qual em entidades privadas, é a adoção de um sistema de governança.

Mundialmente, as boas práticas de governança continuam em evolução provocando mudanças de toda ordem, “políticas, econômicas e sociais” (NEVES et al., 2017, p. 4), por meio de “processo de globalização, privatização e desregulamentação da economia” (EISSMANN, 2017, p. 2) ocorrendo aumento da competitividade entre as organizações do setor privado, inclusive conglomerados e entre nações seja em países considerados potências econômicas quanto em países emergentes (ANDRADE e ROSSETTI, 2007, p.99). Owusu e Weir (2016) relatam que a Organization for Economic Corporation and Development (OCDE), desde 2004,

publica seu próprio conjunto de princípios de governança, seguido por trinta e sete países-membros. Essa preocupação de adesão a esses movimentos se evidencia no Brasil em 1995, já com a criação do Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC). Esse contexto propiciou discutir a governança na esfera pública e resultou no estabelecimento dos princípios básicos que norteiam as boas práticas de governança nas organizações públicas (IFAC, 2001): transparência, integridade e prestação de contas. Importa ressaltar, em nosso referencial teórico que todos os temas afetos e correlatos a função de Controle tem enorme apelo e apego a participação de organizações estatais e não estatais, bem como de profissionais de diversas formações que caminham em sinergia, congregando e agregando valor ao conhecimento teórico, acadêmico e sobretudo técnico, seja no setor privado ou público.

As boas práticas de governança corporativa convertem princípios em recomendações objetivas, alinhando interesses com a finalidade de preservar e otimizar o valor da organização, facilitando seu acesso a recursos e contribuindo para sua longevidade (IBGC, 2009), inclusive que essas boas práticas devem respeitar os princípios da equidade, transparência, responsabilidade e prestação de contas, além de estabelecer mecanismos de controle e fiscalização, no caso, realizados pelas auditorias internas. A governança aplicada ao setor público envolve alguma noção de como as decisões políticas e administrativas são tomadas pelos gestores, por meio de seus sistemas governamentais e por influências as mais diversas, tanto de organizações formais como informais e de como o Estado se relaciona com a sociedade (GRINDLE, 2017). O Tribunal de Contas da União (TCU) representa o país nesses assuntos, e criou em 2014 um referencial de avaliação do Governo Central e realizou um diagnóstico do perfil da governança pública em toda Administração Pública, sendo seu último estudo em 2018.

A OCDE adota perspectiva setorial e explora as boas práticas de governança aplicadas às suas áreas de trabalho. Por exemplo, no Policy Framework for Investment User's Toolkit, a OCDE define governança pública,

Governança pública se refere aos arranjos formais e informais que determinam como as decisões públicas são feitas e como as ações públicas são implementadas, pela perspectiva da manutenção dos valores constitucionais de cada país quando em face de problemas e ambientes em mudança. Os principais elementos da boa governança se referem a accountability, transparência, eficiência, efetividade, capacidade de resposta e o rule of law. Há conexões claras entre boa governança pública, investimento e desenvolvimento. [...] [D]uas das principais dimensões da pauta de governança pública relevantes para investimentos e a maximização de seus benefícios: (i) governança regulatória e o rule of law; e (ii) integridade do setor público, incluindo a contribuição da cooperação internacional (tradução livre) (OCDE - Directorate for Financial and Enterprise Affairs 2011).

Ressalta-se que a boa governança requer ações ou atividades de auditoria (interna e /ou externa) reafirmando a credibilidade da gestão pública e a atuação dos auditores no setor público promovendo a ligação entre a transparência e a credibilidade dos órgãos de gestão, confirmando os objetivos estratégicos são alcançados, considerando os valores éticos firmados e os normativos existentes (DOMINGOS, 2015; IIA, 2012).

O Decreto nº 9.203, de 22 de novembro de 2017, pontua:

Art 2º Para os efeitos do disposto neste Decreto, considera-se:

I – governança pública – conjunto de mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade;
[...] (BRASIL, 2017)

Complementando esses fundamentos, Osborne (2010) aponta que a governança pública é um novo paradigma que elabora ingredientes que não estavam na administração burocrática ortodoxa e na nova gestão pública. Rezende (2003, p. 147), perfaz “A nova Governança pública também pode ser chamada de New Public Management (NPM)”, e ainda sobre governança “não se origina da mesma bagagem ideológica que o New Public Management” (IVAN, 2017, p. 350), bem como para Aguilar (2006) considera que a governança pública é composta por elementos multi paradigmáticos. Sendo considerado algo novo ou um conjunto de elementos oriundos de outros paradigmas, a governança pública, de acordo com Bevir (2009), é conceituada como um processo de governar.

Diversos autores, inclusive nacionais além de organizações setoriais (TCU e IBGP) tem definido governança e governança pública de forma múltipla, divergentes e abordagem multifacetada (REZENDE, 2003) causando uma confusão, no entanto, provavelmente ainda estejamos acomodando todo esse entendimento aplicado às organizações privadas e públicas. Esse conceito “vem sendo atualizado e adjetivado, em diferentes interpretações e análises das práticas que nomeia” (RIBEIRO et al., 2017, p. 1077), e, na mesma linha, Kissler & Heidemann (2006, p. 481), aplicado ao setor público “a governança tornou-se um conceito-chave, que todos utilizam sem saber exatamente o que é”.

Ainda que ocorra percepções diferentes entre modelos de governança aplicados nos órgãos públicos, seja qual for a esfera governamental (federal, estadual ou municipal) avaliada, ter boas práticas de iniciativa voltadas aos conceitos e enquadramentos legais de governança pública traz consigo alguma vantagem, e essas práticas iniciadas ou realizadas em alguns órgãos públicos, trazem problemas de capacidades e desempenho, assim afirmado por:

Iniciativas focadas, fragmentárias, incrementalistas e episódicas têm sua importância e necessidade, mas, no todo, geram efeitos residuais, insignificantes ou sem a devida sustentabilidade. [...] Apesar de avanços, a gestão pública ainda é excessivamente insulada, rígida, procedimental e desalinhada do beneficiário. Embora haja ilhas de excelência, as organizações públicas apresentam, em sua maioria, significativos déficits estruturais de capacidade e desempenho. A complexidade do problema da governança pública no Brasil requer uma atuação integrada, imediata e em larga escala; uma mobilização ou esforço nacional de melhoria da gestão pública (GOMES E MARTINS, 2013, p. 54).

O Decreto nº 9.203, de 22 de novembro de 2017, aponta que a função de auditoria interna “deverá adicionar valor e melhorar as operações das organizações para o alcance de seus objetivos, mediante a abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, dos controles e da governança”, por meio de:

- I - realização de trabalhos de avaliação e consultoria de forma independente, segundo os padrões de auditoria e ética profissional reconhecidos internacionalmente;
- II - adoção de abordagem baseada em risco para o planejamento de suas atividades e para a definição do escopo, da natureza, da época e da extensão dos procedimentos de auditoria; e
- III - promoção à prevenção, à detecção e à investigação de fraudes praticadas por agentes públicos ou privados na utilização de recursos públicos federais. (BRASIL, 1997)

E, alterando o decreto anterior, o Decreto nº 9.901, de 8 de julho de 2019, numa “revisão do Guia da Política de Governança Pública, que tem como papel de garantir coordenação, coerência, segurança e estabilidade à interpretação do Decreto, servindo como referencial para a sua efetivação.”, e assim segue a Apresentação da Casa Civil da Presidência da República, em 2019:

Falar de governança pública significa, em primeiro lugar, alinhar-se com as melhores práticas em termos de modelo de gestão, buscando sempre atender aos interesses da sociedade. Significa ainda manter, na dimensão e perspectiva corretas, os princípios essenciais capazes de assegurar que as instituições públicas jamais abandonem seu propósito de bem servir e de prestar contas de suas ações, com transparência, clareza e eficiência, garantindo que a legitimidade das iniciativas públicas esteja conectada aos arranjos institucionais adequados ao pleno exercício da cidadania, ou seja, com foco no cidadão. Dessa forma, o conjunto de princípios e diretrizes de governança pública se tornam elementos indispensáveis para a consolidação das instituições democráticas no Brasil, com garantias de que sejam aplicadas práticas responsáveis e que gerem resultados efetivos, sem corrupção e com bons serviços prestados à população. Além disso, é imprescindível que a adoção das melhores práticas para o desenvolvimento da nação seja sustentável, contemplando todas as regiões, setores e a população. Entende-se, em suma, que a governança pública deve necessariamente ser constitucional, eficiente e fraterna. (BRASIL, 2019)

Notamos na construção de nosso referencial, a relevância da governança pública para o “mundo político” e para a sociedade trazendo à tona termos como “melhores práticas”, “propósito de bem servir”, “prestar contas”, “transparência”, “foco no cidadão” dentre outros que ajudam na compreensão da governança pública, daí o necessário entendimento dos decretos que regem o tema.

O Decreto nº 9.203/2017, versa sobre os princípios da governança pública, apresentados em seu art 3º, sendo estes:

- I – capacidade de resposta;
- II – integridade;
- III – confiabilidade;
- IV – melhoria regulatória;
- V – prestação de contas e responsabilidade; e
- VI – transparência. (BRASIL, 2017)

Esses princípios nortearão qualquer iniciativa de estruturação e funcionamento de governança pública, além das decisões estratégicas que conduzirão as atividades organizacionais, sobretudo as finalísticas que possivelmente se integram alguma(s) política(s) pública(s) atendendo interesses públicos. E, ainda tendo 11 (onze) diretrizes detalhando o firmamento preliminar que os princípios oferecerem, essas diretrizes complementam com clareza o que devemos primar junto aos nossos macroprocessos até as tarefas internas organizacionais. São diretrizes de governança pública, segundo o art 4º, do Decreto nº 9.203/2017:

- I - direcionar ações para a busca de resultados para a sociedade, encontrando soluções tempestivas e inovadoras para lidar com a limitação de recursos e com as mudanças de prioridades;
- II - promover a simplificação administrativa, a modernização da gestão pública e a integração dos serviços públicos, especialmente aqueles prestados por meio eletrônico;
- III - monitorar o desempenho e avaliar a concepção, a implementação e os resultados das políticas e das ações prioritárias para assegurar que as diretrizes estratégicas sejam observadas;
- IV - articular instituições e coordenar processos para melhorar a integração entre os diferentes níveis e esferas do setor público, com vistas a gerar, preservar e entregar valor público;
- V - fazer incorporar padrões elevados de conduta pela alta administração para orientar o comportamento dos agentes públicos, em consonância com as funções e as atribuições de seus órgãos e de suas entidades;
- VI - implementar controles internos fundamentados na gestão de risco, que privilegia ações estratégicas de prevenção antes de processos sancionadores;
- VII - avaliar as propostas de criação, expansão ou aperfeiçoamento de políticas públicas e de concessão de incentivos fiscais e aferir, sempre que possível, seus custos e benefícios;

- VIII - manter processo decisório orientado pelas evidências, pela conformidade legal, pela qualidade regulatória, pela desburocratização e pelo apoio à participação da sociedade;
- IX - editar e revisar atos normativos, pautando-se pelas boas práticas regulatórias e pela legitimidade, estabilidade e coerência do ordenamento jurídico e realizando consultas públicas sempre que conveniente;
- X - definir formalmente as funções, as competências e as responsabilidades das estruturas e dos arranjos institucionais; e
- XI - promover a comunicação aberta, voluntária e transparente das atividades e dos resultados da organização, de maneira a fortalecer o acesso público à informação. (BRASIL, 2017)

Ainda no mesmo diapasão legal, complementando o conceito de governança pública, quanto a ser um “conjunto de mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática (...)”, conforme o art 2º, do Decreto nº 9.203/2017, devemos apor em nossa referência teórica os mecanismos previstos para o exercício da governança pública, segundo o art 5º:

- I - liderança, que compreende conjunto de práticas de natureza humana ou comportamental exercida nos principais cargos das organizações, para assegurar a existência das condições mínimas para o exercício da boa governança, quais sejam:
 - a) integridade;
 - b) competência;
 - c) responsabilidade; e
 - d) motivação;
- II - estratégia, que compreende a definição de diretrizes, objetivos, planos e ações, além de critérios de priorização e alinhamento entre organizações e partes interessadas, para que os serviços e produtos de responsabilidade da organização alcancem o resultado pretendido; e
- III - controle, que compreende processos estruturados para mitigar os possíveis riscos com vistas ao alcance dos objetivos institucionais e para garantir a execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das atividades da organização, com preservação da legalidade e da economicidade no dispêndio de recursos públicos. (BRASIL, 2017)

A compreensão desses mecanismos (liderança, estratégia e controle), podem ser organizados num arranjo para serem avaliados (*assurance*) a quem compete, no caso, a auditoria interna, também contribuindo na formação e implementação da governança pública na organização, através de seus exames, análise e avaliações contidos em sua produção técnica, sempre que possível, alicerçada pelos princípios e pelas diretrizes estipulados no mencionado decreto, revelando a importância da auditoria interna como instrumento de governança pública em nosso referencial, cabendo na análise documental verificar os assuntos, conteúdos e fundamentos dessa produção técnica.

Observa-se que, além do que foi definido na Constituição de 1988, outros instrumentos de fortalecimento e alinhamento à governança pública, importantes na formação de sensibilidade para os gestores e a sociedade, entre estes podemos listar: (a) o Código de Ética Profissional do Servidor Público Civil do Poder Executivo Federal (Decreto nº 1.171, de 22 de

junho de 1994) e a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000), que têm por objeto aspectos éticos e morais e o comportamento da liderança; (b) o Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização (GestPública), instituído em 2005 e revisado em 2009 e em 2013, cujos treze fundamentos norteiam-se pelos princípios constitucionais da administração pública e pelos fundamentos da excelência gerencial contemporânea, revogada pelo Decreto nº 9.094, em 17 de julho de 2017, trazendo a simplificação e a carta de serviços reforçando a apresentação dos serviços à sociedade, sendo obrigatória a apresentação no site de cada órgão; (c) a Lei nº 12.813, de 16 de maio de 2013, que dispõe sobre o conflito de interesses no exercício de cargo ou emprego do Poder Executivo Federal; e (d) os instrumentos de transparência, como a Lei de Acesso à Informação (Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011), que asseguram o direito fundamental de acesso à informação e facilitam o monitoramento e o controle de atos administrativos e da conduta de agentes públicos.

Esse arcabouço supramencionado, incluindo-se a produção técnica interna ou caseira de normativos e procedimentos colocados de forma organizada, orientada e complementar a esse arcabouço, forma um emaranhado intitulado controle interno estabelecendo a regulação, os limites e os objetivos organizacionais que a estruturação e o funcionamento adequado desse emaranhado repercute na administração e na gestão estratégica de qualquer órgão público, observando que a governança organizacional agrega valor no que a administração realiza, e ambos conceitos podem gerar esse valor (MARQUES, 2007). Devendo observar, os conceitos, fundamentos e demais apontamentos apresentados como referencial de nossa pesquisa, em atendimento do entendimento teórico, técnico e empírico, desses que através dos procedimentos metodológicos propostos serão confrontados com a atuação da auditoria interna da universidade.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

3.1 Caracterização do local de estudo

Para a realização da pesquisa, a auditoria interna da Universidade do Estado do Amazonas (UEA) foi nosso local de pesquisa que deverá comprovar através por seus documentos e conteúdos como instrumento voltado a implementação e formação de governança pública. Complementando, a Auditoria Interna foi criada na função de Assistência Direta, nos termos do art. 9º, II, do Decreto nº 21.963/2001 (Estatuto da UEA) e posteriormente, através da Lei Delegada nº 114/2007, alterada pelo art. 6º, da Lei nº 3.595/2011, passou a ter a atribuição de assistência direta, de caráter predominantemente preventivo e propositivo objetivando contribuir para a eficiência e eficácia organizacional da UEA, bem como para o aprimoramento da gestão pública.

A UEA foi criada pela Lei nº 2.637, de 12 de janeiro de 2001, e estruturada pelo Decreto nº 21.666, de 1 de fevereiro de 2001, enquadrando-se como fundação estadual que compõe a Administração Indireta e gozando de autonomia didático-científico, administrativa, financeira e patrimonial. Está regida pelo estatuto aprovado pelo Decreto nº 21.963, de 27 de julho de 2001, além de normas vinculadas para o cumprimento da sua missão institucional e orientações da ação governamental, resultado do processo de construção, aprovação e aplicação das políticas públicas a partir do orçamento público aprovado pela casa legislativa. Com base nas diretrizes propostas traduzidas em objetivos e metas discutidos entre os atores que coletam os dados e informações, ou avaliações outras para propor atualização contínua dos objetivos e metas, tendo como foco o atendimento de demandas públicas, inclusive de educação superior, quantificadas e qualificadas nas políticas públicas.

3.2 Coleta e tratamento dos dados

Em termo temporal da pesquisa envolveu os anos de 2018 a 2021, abrangendo todas as atividades realizadas e produção técnica da auditoria interna da UEA decorrente de sua atuação junto às demais áreas organizacionais que se relacionam a diversos assuntos com suas amplas atribuições e competências, como a fiscalização (contábil, orçamentária, operacional, patrimonial e financeira), de aprimoramento ou aperfeiçoamento da gestão, que contribuem para a estruturação e implantação da governança pública pretendida, além das eventuais notificações encaminhadas pelo órgão central de controle, no caso, a Controladoria Geral do

Estado do Amazonas (CGE/AM) prestando todo apoio ao cumprimento normativo e legal, e também prestando apoio ao egrégio Tribunal de Contas do Estado (TCE/AM), conforme comando constitucional.

Desta forma todos os documentos produzidos pela auditoria interna que reflete no exame, análise e avaliação de documentos, registros, eventos e resultados de outras áreas organizacionais da UEA têm variadas normas, regras, instruções, orientações e recomendações que regulam e normatizam as atividades administrativas e acadêmicas fomentando elementos que provavelmente subsidiarão os resultados e a discussão da pesquisa apresentando pontos relevantes da pesquisa.

Cabe manifestar, que mesmo diante de todo arcabouço citado a qual se deve observância pela gestão pública estadual, seja de vínculo ou por subordinação da auditoria interna, não dispomos de parâmetros legais, normativos e referenciais próprios e específicos sobre o tema governança pública e seus correlatos assuntos, o que reforça ainda mais a relevância da pesquisa como forma de fortalecer as temáticas simétricas ao tema.

Para o desenvolvimento deste estudo, utilizamos a pesquisa bibliográfica e a análise documental. Segundo Mettzer (2016) “a pesquisa bibliográfica é o primeiro passo de um trabalho científico.”, e por meio dela é possível coletar e verificar a parte teórica sobre os temas e assuntos que serão de interesse no andamento do trabalho científico ou acadêmico. E, conforme expressa Sá-Silva, Almeida e Guindani (2009, p. 5) “(...) um procedimento que se utiliza de métodos e técnicas para a apreensão, compreensão e análise de documentos dos mais variados tipos”, sendo que, foram considerados documentos “quaisquer materiais escritos que possam ser usados como fonte de informação sobre o comportamento humano” (Phillips, 1974, p. 187).

Ou seja, acessamos leis, decretos, portarias, livros, artigos, periódicos, dissertações, teses entre outros que se vinculam ao tema da pesquisa e seu objeto, além do elenco de documentos administrativos e técnicos voltados à gestão, ao planejamento, à prevenção ou a correção entre outros assuntos a serem observados para responder à questão problematizada e seus objetivos propostos que serão apresentados, principalmente nos resultados e discussões.

Enfatizamos ainda, que foi realizada uma coleta de produções técnicas e científicas sobre os assuntos relacionados ao tema, à questão problematizada e seus objetivos. Este inventário próprio, conforme segregação metodológica contribuiu com o conteúdo dissertativo, conclusões e resultados que foram expostos seus dados, informações e registros na forma de quadros e gráficos ao longo do conteúdo.

Dentro desta análise documental como universo pesquisado, a auditoria interna destaca-se por seus documentos finalísticos na sua atuação rotineira, seja orientada pelo planejamento anual, por oportunidade ou por provocação fazendo encaminhar à gestão superior, formada pelo reitor, vice-reitor e pró-reitores esses documentos dentro de um trâmite hierárquico contendo todas as atribuições e competências no âmbito organizacional.

Outro aparato documental, além do produzido pela própria auditoria interna, temos do órgão central de controle interno (CGE/AM) e pelo Tribunal de Contas do Estado (TCE/AM), também por seus destinatários na administração, sendo estes documentos que contribuíram de sobremaneira para responder à questão problematizada e seus objetivos ao final da pesquisa. Considerando o caráter burocrático da administração pública, as primeiras fontes de evidências buscadas foram a documentação e os registros em arquivo compondo nosso inventário documental trabalhado. Foram analisados os seguintes tipos de documentos:

- a) Planejamento Anual de Auditoria Interna – PAINT;
- b) Documentos técnicos (memorando, despacho, parecer, notificação, relatório e e-mail);
- c) Pareceres sobre as prestações de contas anuais;
- d) Relatórios Anuais de Auditoria Interna – RAINTE;
- e) Parecer e relatórios do órgão central de controle (CGE/AM);
- f) Notificações do Tribunal de Contas do Estado (TCE/AM);
- g) Plano de Desenvolvimento Institucional da UEA.

Além desses documentos, foram identificadas as principais atividades desempenhadas pela auditoria interna da UEA, que formou a percepção do auditor nas questões relacionadas a sua atuação, às funções exercidas e a importância da auditoria para a Universidade, identificando os principais problemas que foram solucionados a partir de sua atuação típica e voltada a estruturação e implantação de governança pública. Dessa forma foram efetuadas reflexões sobre:

- a) O papel da auditoria interna;
- b) Aspectos relacionados à complexidade e elaboração dos planos anuais de atividades;
- c) Aspectos relacionados à complexidade e elaboração dos relatórios de auditoria;
- d) Implicações das ações da auditoria interna na governança para a universidade.

Os documentos foram analisados primeiramente através de uma pré-análise do seu conteúdo, explorando toda a evolução dos documentos e decisões da auditoria interna, incluindo

os conflitos de competência, a relação do agente com o principal e demais atores envolvidos no processo. Em seguida foram estabelecidos o tratamento dos resultados e sua posterior interpretação na forma de discussão do que se apresentava como realidade, identificando documentos, conteúdos e elementos suficientes para a comprovação da auditoria interna como instrumento de governança pública durante o período da pesquisa (2018-2021), apresentados nos resultados e discussões de nossa pesquisa.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

4.1 Constatações no relatório anual de auditoria em relação ao planejamento anual

De acordo com a definição de estatuto constante nas Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna/IPPF (2019, p. 3) por:

O estatuto de auditoria interna é um documento formal que define o propósito, a autoridade e a responsabilidade da atividade de auditoria interna. O estatuto de auditoria interna estabelece a posição da atividade de auditoria interna dentro da organização; autoriza o acesso aos registros, ao pessoal e às propriedades físicas relevantes para o desempenho dos trabalhos de auditoria; e define o escopo das atividades de auditoria interna.

Tendo por base a definição do IPPF, observa-se que a Auditoria Interna nos termos do Estatuto da UEA e das legislações pertinentes, tem atribuição de assistência direta, de caráter predominantemente preventivo e propositivo objetivando contribuir para a eficiência e eficácia organizacional da Instituição, em auditorias de atividades relacionadas à gestão financeira, orçamentária, patrimonial, de pessoal, convênio entre outros definidos por ação no seu planejamento anual (PAINT).

Essas ações propõem à autoridade competente (Reitor), de maneira direta e clara, as ações que poderão ser empreendidas pela auditoria interna, revelando pela pesquisa o seu caráter multifuncional abrangendo suas atividades e trabalhos em variados temas.

O Quadro 1, apresenta as principais ações do planejamento anual (PAINT) as quais ocorrem prioritariamente para a unidade de controle interno, auditoria e ouvidoria, com enfoque na conformidade entre planejamento das ações nos níveis (estratégico, tático e operacional) e as constatações contidas nos relatórios anuais, seja por suas não realizações ou por recorrência. Segue:

Quadro 1 - Principais ações de planejamento definidas no período em estudo

1	Exame, análise e avaliação na administração financeira, contábil, orçamentária e patrimonial.
2	Exame, análise e avaliação de contratos/convênios, prestações de contas e fiscalização.
3	Exame, análise e avaliação da prestação de contas anual ou extraordinária da universidade.
4	Exame, análise e avaliação do regime de adiantamento e suas prestações de contas
5	Exame, análise e avaliação de gestão de recursos humanos, folha de pagamento e recolhimentos (tributário e previdenciário).
6	Monitoramento do cumprimento das determinações ou recomendações do(s) órgão(s) de controle interno (CGE) e externo (estadual e federal).
7	Ouvidoria, transparência e acesso à informação.

Fonte: PAINT/UEA 2018, 2019, 2020 e 2021.

A realização do cumprimento das ações dispostas no Quadro 2, durante o período de 2018 a 2021, possivelmente apresenta sua inter-relação de recorrências de constatações entre

os anos, mesmo com o estabelecimento de orientação técnica e consultoria, por parte da auditoria interna. Além disso, percebe-se a existência de diversas notificações efetuadas através de comunicação encaminhadas aos gestores contendo documentos relacionados a memorandos, despachos, pareceres entre outros, de caráter preventivo ou corretivo.

Embora a atribuição estatuída seja de independência, a forma colaborativa é mantida por parte da auditoria interna, percebendo-se uma atuação relevante nas atividades de controle para com os gestores e demais agentes, finalizando com a confecção de documentos de variado foco, seja de natureza preventiva ou corretiva, consolidados por ação em seu relatório de atividades anuais (RAINT).

Quadro 2 - Evolução dos documentos de auditoria interna no período de 2018 a 2021

Atividades ou temas	2018	2019	2020	2021	Total	%
Gestão Financeira, orçamentária e patrimonial	5	6	27	15	53	10
Convênios e/ou congêneres	28	48	38	22	136	25
Regime de adiantamento ou suprimento de fundos	1	3	3	1	8	1
Gestão de Recursos Humanos	6	58	33	88	185	35
Atividades de aperfeiçoamento da gestão e consultoria	-	16	11	13	40	7
Ouvidoria, transparência e acesso à informação	-	9	48	56	113	21
Total	40	140	160	195	535	100

Fonte: RAIN/UEA 2018, 2019, 2020 e 2021.

A evolução do número de documentos emitidos aponta a relevância de cada tema e suas repercussões, inclusive às sanções dirigidas para a autoridade concedente pelos órgãos de controle externo. Observa-se que os temas relacionados à gestão de pessoas, convênios e congêneres e questões relacionadas a ouvidoria, transparência e acesso à informação foram os que obtiveram uma maior evolução e totalização de incidências no período, representando, respectivamente, 35%, 25% e 21% do total das constatações.

A atuação preventiva da auditoria interna, a socialização e o direcionamento de informações acabam por reduzir a assimetria da informação, tendo em vista o direcionamento, capacitação e orientações dos gestores e demais agentes a fim de ajustar as constatações efetuadas às normas legais. Na maioria das vezes estas orientações apontam para os riscos inerentes e potenciais para cada ambiente e o tipo de tratamento a ser dado a cada tema específico, vislumbrados na própria dinâmica dos processos internos.

Ressalta-se também, conforme observado na pesquisa, que a forma de atuação preventiva, podem contribuir ou auxiliar à gestão nos processos decisórios voltados ao alcance dos resultados desejados, sejam meramente de caráter tático ou estratégico, na conformidade

com o planejamento institucional, das normas, procedimentos e do arcabouço legal na formação de fatores de governança pública na universidade. Além disso, constatou-se que a construção das atividades da auditoria interna, revelam a escolha de ações por possíveis prioridades determinadas pela matriz de riscos combinada, principalmente as constatações recorrentes, de forma a orientar os documentos produzidos, seja pelas demandas encaminhadas ou por provocação da própria auditoria interna.

Analisando os relatórios anuais de auditoria interna e considerando os principais documentos produzidos no período da pesquisa, teremos o que foi realizado na íntegra, o que não foi realizado e suas recomendações de forma genérica, nos termos da Instrução Normativa nº 5/2021-CGU/SFCI, verificando-se desta forma, inconsistências de dados informacionais nestes relatórios, além de não estarem disponíveis no site, não permitindo a transparência que permitissem a participação e controle social relacionada à gestão. Dessa forma, além da não transparência nos relatórios descaracterizando seu papel social, a gestão teria dificuldade de tomar medidas administrativas e operacionais para corrigir as incongruências identificadas.

Em relação ao plano elaborado para definir os trabalhos prioritários, a serem realizados nos períodos, observou-se recomendações proferidas pela auditoria revelando algumas escolhas relevantes das ações pautadas pela significância e recorrência das constatações identificadas. Além dos montantes financeiros envolvidos, destaca-se ações relacionadas ao regime de adiantamento ou suprimento de fundos e avaliação da prestação de contas anual da universidade, posteriormente encaminhada ao TCE/AM e CGE/AM, para avaliação. Outras constatações em destaque, referem-se aos convênios e congêneres, suas prestações de contas e fiscalização, e, posteriormente a ouvidoria, transparência e acesso à informação pública através de manifestações e pedidos da comunidade acadêmica e público externo, destacando os acessos à informação, transparência e denúncias.

Avaliando as constatações e recomendações proferidas pela auditoria interna no período de 2018 a 2021, destaca-se o regime de adiantamento ou suprimento de fundos, a quantidade de concessões e seus montantes, quando foram emitidos diversos documentos durante os períodos alertando sobre a relevância do assunto e suas repercussões, inclusive sanções à autoridade concedente, com destaque para a não observância da situação impeditiva para concessão ou até liberação de parcelas.

Outras constatações tratam do descumprimento de prazos de aplicação, e apresentação de prestação de contas, incluindo a reposição. Destaca-se também a existência de concessões pendentes de exercícios anteriores agravando o assunto, considerando a inexistência de registro de providências para o ressarcimento ao Tesouro Estadual.

Nos relatórios de 2018, 2019 e 2020 observa-se que a auditoria interna já orientava para o cumprimento de medidas administrativas, como a inclusão em procedimento de desligamento de agentes comissionados com pendência registrada no sistema, bem como para iniciar cobrança administrativa e posteriormente abertura de tomada de contas especial, que poderiam finalizar com a inscrição dos envolvidos em dívida pela fazenda pública. Constatou-se também que, anualmente eram emitidos pareceres sobre prestação de contas a identificação de montantes com orientações específicas para sanear as pendências financeiras que acarretam prejuízo ao erário.

Os pareceres emitidos também neste período retratavam os mesmos erros e falhas de exercícios anteriores, seja na liberação de adiantamento a servidores com pendências de apresentação de prestação de contas ou ressarcimento ao tesouro estadual. Nestes casos sempre foi sugerido a reavaliação do cadastro de servidores supostamente aptos a tomarem adiantamentos, inclusive com crivo da auditoria interna.

Observou-se também o reforço efetuado pela CGE/AM para que a administração acate as orientações da auditoria interna, nos casos severos de pendência, após cobrança administrativa, passando pela tomada de contas, tomada de contas especial levando até a inscrição na dívida ativa do governo do estado junto à SEFAZ/AM. Este reforço é evidenciado também nos relatórios de 2020 com recomendações que a UEA adote providências na apresentação das prestações de contas, e em caso contrário, os valores dos adiantamentos deveriam ser ressarcidos pelos servidores, não excluindo a possibilidade de punição disciplinar caso não houvesse a prestação de contas nem a devolução dos recursos. Este regramento está disposto no art. 9º, do Decreto nº 42.655/20, cuja determinação impõe aos órgãos a adoção de medidas de controles internos para que os tomadores das concessões apresentem as suas prestações de contas no prazo previsto com adoção de procedimentos de monitoramento.

Apesar do encaminhamento do Plano de Providência do Controle Interno, tipo “matriz”, contendo cada impropriedade detectada pela equipe de auditoria com apresentação das causas, providências, procedimentos, prazos e responsáveis, como proposta de realizações a serem executadas durante o exercício seguinte, observou-se a inexistência de retorno e cumprimento da administração sobre as ações propostas.

A atuação da auditoria sobre o regime de adiantamento ou suprimento de fundos se justifica por seus montantes envolvidos que podem impactar seus agentes e a autoridade concedente, responsável legalmente pela concessão. De modo geral, esses montantes não afetam o resultado patrimonial e financeiro da UEA em relação ao montante da execução orçamentária e financeira. Por sua especificidade como despesa pública prevista na lei nº

4.320/64, regulado pelos decretos estaduais nº 16.396/94 e 42.655/20 os agentes podem incorrer em ilegalidades utilizando o fracionamento de despesa burlando o planejamento de compras realizando aquisições desvantajosas de produtos e/ou serviços para atender às demandas existentes.

Os documentos da auditoria interna e da CGE/AM avaliados no período apontaram para diversas concessões pendentes. Entretanto, observou uma redução considerável no montante financeiro a partir de 2018, em função das auditorias efetuadas no período, originadas das dezenas de concessões liberadas nos anos de 2010 a 2017, ainda pendentes de regularidade. Em 2021, ocorreu apenas a emissão de 01 (hum) documento no mês de agosto, solicitando atenção e providências, incluindo as concessões pendentes de anos anteriores. Em 2020, apesar do aumento de 36,4% na quantidade de concessões liberadas em relação ao ano anterior, ainda totalizaram R\$ 31.100,00 (trinta e um mil e cem reais) de concessões pendentes ou -29,3% em relação a 2019. Em 2021, em função do trabalho remoto e semipresencial na universidade, a auditoria interna concentrou seus esforços em temas relacionados à contratação de pessoal e ouvidoria, transparência e acesso à informação. Diante deste fato, as concessões ampliaram de 15 (quinze) para 80 (oitenta), totalizando R\$ 261.560,00 (duzentos e sessenta e um mil, quinhentos e sessenta reais), conforme apresentado no Quadro 3.

Quadro 3 - Concessões, baixas e pendências auditadas no ano de 2018 a 2021

Ano	Concessões		Baixa		Pendente	
	Quantidade	R\$	Quantidade	R\$	Quantidade	R\$
2018	94	482.000	89	458.000	5	24.000
2019	116	458.000	105	414.000	11	44.000
2020	69	173.000	54	142.000	15	31.100
2021	124	397.100	44	135.540	80	261.560

Fonte: Relação Geral de Tomadores Pendentes (PROADM); CCA.

Observa-se uma relação direta e proporcional nos resultados das auditorias realizadas no acompanhamento e monitoramento das ações realizadas. A mais comum identificada nas constatações sobre as concessões pendentes pela CGE/AM, refere-se à extrapolação dos prazos de apresentação de prestação de contas no sistema de controle de adiantamentos (CCA).

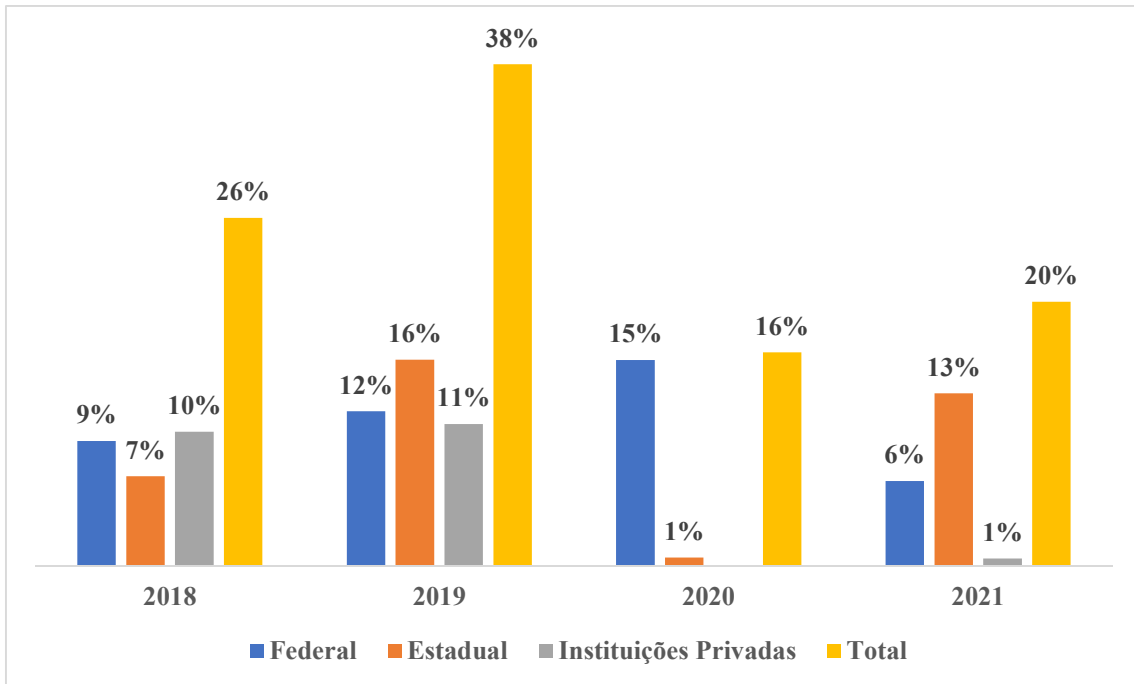
Outra observação relevante, refere-se aos convênios e/ou congêneres, compreendendo 25% da quantidade de documentos emitidos no período de 2018 a 2021, principalmente despachos, contendo orientações ou questionamentos a serem respondidos pelos responsáveis, e no caso dos pareceres, contendo as recomendações e avaliação. Esses convênios e/ou congêneres, de modo geral, são acordos institucionais visando atender requisitos aprovados no

planejamento de desenvolvimento institucional - PDI, voltados ao ensino, pesquisa, extensão e inovação na universidade, através de parcerias nacionais e internacionais, de singular importância para o crescimento e o desenvolvimento da presente universidade.

As maiores ações auditadas, conforme observado nos relatórios analisados, tratam-se dos convênios, intitulados “de saída”, ou seja, os que a universidade participa como concedente único dos recursos aplicados, que refletem, em média, 90% do investimento total. Esses convênios auditados são, principalmente, aqueles relacionados ao Mestrado e Doutorado Interinstitucionais MINTER e DINTER. Os demais congêneres como os acordos de cooperação técnica realizados com organizações públicas e privadas sem ônus financeiro para a universidade, somente com o uso de espaços, laboratórios entre outros justifica-se pela contrapartida de experiências e cooperação técnica. Nesta modalidade, foram identificados 136 (cento e trinta e seis) documentos, totalizando em torno de 25% do total, destacando-se 17 (dezessete) pareceres técnicos que avaliam as prestações de contas (parciais ou finais) e de orientação técnica, firmando sobre 26 (vinte e seis) itens divididos em 09 (nove) gêneros de possíveis esclarecimentos que de forma preventiva e direcionada aos responsáveis pelos convênios e/ou congêneres no período.

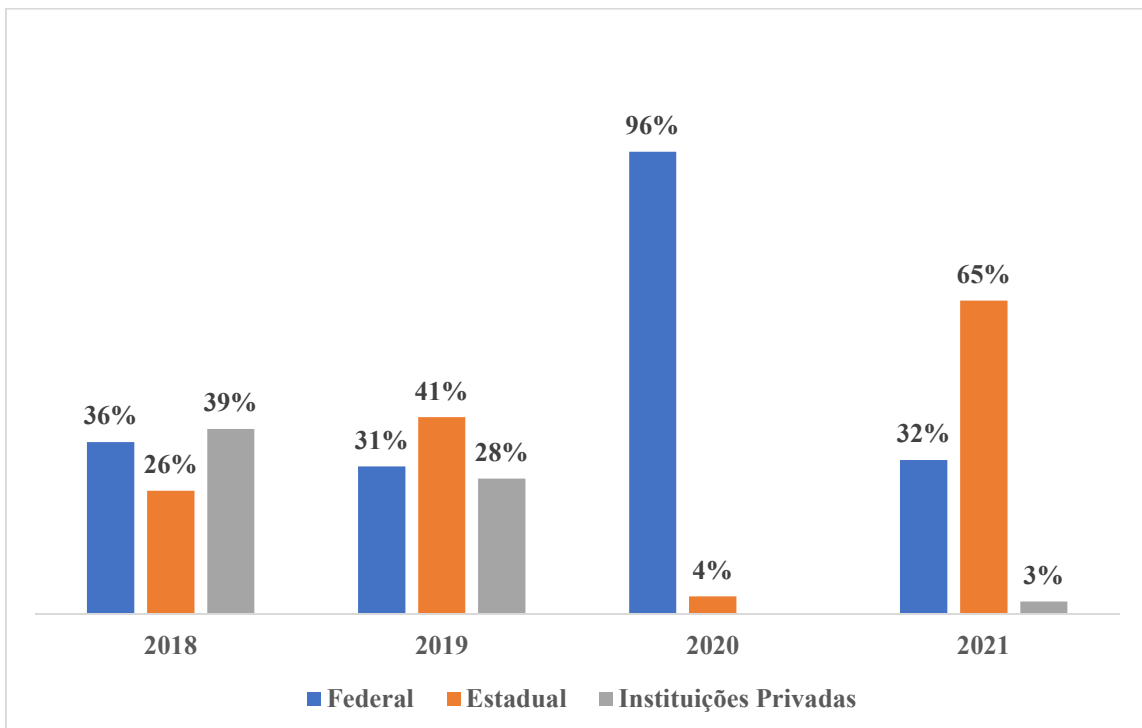
Do total dos recursos financeiros auditados durante o período, 43% concentraram-se em entes federais, 36% em entes estaduais e 21% em Instituições Privadas. O ano de 2009 obteve a maior concentração de recursos, ao contrário dos anos de 2020 e 2021 que apresentaram queda considerável, principalmente na relação com as Instituições Privadas, provavelmente em função da pandemia instalada no país (Gráfico 1). O Gráfico 2 ilustra a composição dos convênios durante o período analisado e sua distribuição percentual entre os entes. Observa-se uma distribuição equitativa nos anos de 2018 e 2019, sendo que nesses dois anos houve um maior aporte de recursos. Em 2020 a concentração maior está no ente federal com sua participação absoluta e queda no ano de 2021, passando o Estado a ter maior representatividade nesse ano em relação ao total dos recursos liberados (Gráfico 2 e Quadro 4).

Gráfico 1 - Participação percentual dos recursos financeiros relacionados a Convênios em relação ao total apurado no período



Fonte: Relatório de Gestão.

Gráfico 2 - Participação percentual dos recursos financeiros relacionados a Convênios em relação ao total apurado no período



Fonte: Relatório de Gestão.

Quadro 4 - Quantitativo dos Convênios e Congêneres firmados (em R\$)

Esfera	2018		2019		2020		2021	
	Qt	R\$	Qt	R\$	Qt	R\$	Qt	R\$
Federal	14	20.962.346,4	17	25.969.760,5	13	34.605.529,5	3	14.253.651,7
Estadual	8	15.028.274,6	9	34.652.029,4	1	1.321.182,89	1	29.009.230,5
Inst. Privadas	4	22.567.251,6	11	23.853.473,8	0	-	1	1.170.205,19
Total	26	58.557.872,7	37	84.475.263,8	14	35.926.712,4	5	44.433.087,4

Fonte: Relatório de Gestão.

Estas constatações reforçam a existência do controle interno na entidade indo de encontro ao apontado por Castro (2015) relacionado ao papel da auditoria de fornecer a segurança aos gestores no exercício das suas atividades, no processo de tomada de decisões e obtenção de informações adequadas; prover a entidade dos meios necessários para promover a eficiência em todas as áreas, de forma integrada e voltada para o objetivo geral e estimular que os servidores obedeçam, adequadamente, as políticas e procedimentos estabelecidos pela gestão para cumprir os seus propósitos.

A auditoria interna contribui com as fases “execução” e “prestação de contas”, orientando para o correto preenchimento de dados e informações de natureza financeira e operativa (acadêmica) do convênio ou congênere conduzindo no correto preenchimento dos formulários e seus conteúdos, facilitando aos responsáveis pela gestão e também quem analisa e avalia, como os fiscais de convênio.

Foram identificados e avaliados, no período, documentos ainda durante a análise e avaliação das prestações de contas parcial ou final, diversas constatações já recorrentes que em função das orientações e consultorias proferidas na fase de execução dos convênios e congêneres foram atendidas as recomendações pertinentes direcionadas a autoridade concedente, responsáveis pelo convênio, fiscais de convênio e também à administração da universidade. Em muitos casos foi perceptível o conflito de agência entre esses agentes e o principal, pelo possível desalinhamento de interesses, sendo reduzida a assimetria de informações, através de aproximação desses interesses convergindo para os mesmos objetivos, inclusive na produção de norma técnica própria utilizada pelas partes envolvidas.

Dessas constatações, foram observadas as orientações da unidade de controle interno e auditoria interna sobre contrapartida, não observados ou não aceitos; apresentação de prestações de contas dos partícipes fora do prazo; ausência de zelo e desordem dos documentos; fiscalização, monitoramento e acompanhamento precário ou inexistente; recomendações da

auditoria interna não concretizados pelos partícipes e liberações de repasse/parcelas sem anuência da auditoria interna.

Dentre os pareceres e recomendações técnicas efetuadas foram observadas dúvidas dos partícipes sobre quando apresentar sua prestação de contas, e quanto à composição da contrapartida, seja financeira ou não financeira, devendo ser estipulada até 10% do valor total do convênio, sendo de caráter obrigatório; orientações fundamentadas nos normativos legais sobre a obrigatoriedade de apresentar a contrapartida, conforme cláusula pactuada, fracionada com a prestação de contas, seja parcial ou final.

Observou-se também que a maioria dos convênios e/ou congêneres atrasa sua apresentação de prestação de contas, no caso, o prazo estipulado em cláusula pactuada, amparado pelo arcabouço normativo e legal, de até 60 (sessenta) dias após o término do período de aplicação dos recursos financeiros e não financeiros. O conveniente/interveniente deve apresentar a prestação de contas, seja parcial ou final, conforme cláusula pactuada para que se proceda prévia avaliação e posterior encaminhamento ao fiscal responsável para a emissão do relatório. A recomendação da auditoria interna reforça o acompanhamento e monitoramento do prazo pela coordenação de contratos e convênios, alertando os responsáveis para o cumprimento do prazo estipulado. Embora fosse identificada a maioria das prestações de conta, verificou-se as ausências de formulários, inexistência de ordem cronológica, os pagamentos e divergência com os extratos bancários, além de documentos desnecessários, caracterizando desordem nos relatórios finais entregues.

Muitas das prestações de contas, em condições de desordem interna foram reprovadas pela auditoria interna por dificultar o exame dos registros financeiros de pagamentos, bem como a inexistência de pagamentos em lote bancário com a identificação de valores financeiros e composição dos destinatários. No ano de 2018 foi recorrente esta recusa com a identificação de prestações de contas sem a presença do relatório da coordenação com a comparação entre as realizações, cronograma e o financeiro aplicado. Este fato fundamenta-se na interpretação análoga dos princípios constitucionais da prestação de contas e da transparência, a destacar, além da realização das boas práticas administrativas.

Foram também identificadas em todo o período, de forma recorrente, a ausência de relatórios de acompanhamento e monitoramento, de responsabilidade da coordenação voltada ao assunto convênio e contratos na maioria dos casos. Apesar das recomendações da auditoria interna apontarem para o atendimento pela coordenação da apresentação das realizações dos objetivos e metas estabelecidas no plano de trabalho e suas atualizações, o atendimento foi efetuado de forma precária, sem qualquer aproveitamento do conteúdo para análise da auditoria

interna. Apesar dessa situação de precariedade no fornecimento das informações, a exemplo da lista de beneficiários divergentes, fornecedores de outros convênios pagos e que poderiam exercer ampla defesa e contraditório, repasses de parcelas sem prévia manifestação da auditoria interna, mesmo já emitido parecer anterior.

A avaliação da auditoria interna poderia abranger outras ações, principalmente aquelas relacionadas aos montantes movimentados pelas cooperações técnicas e os convênios de entrada, estes últimos geridos pela universidade, tendo foco a área de saúde, e os de origem federal. Entretanto, como apontado nos pareceres de prestação de contas anual voltados ao atendimento do TCE/AM, a deficitária estrutura funcional do setor, com apenas 02 (dois) profissionais, fazem com que as iniciativas da auditoria interna sejam mais preventivas, antevendo possíveis problemas ou irregularidades, através da emissão de opinativo técnico, orientações, consultorias dentre outros instrumentos.

Outra observação relevante, refere-se à execução das atividades de ouvidoria, transparência e acesso à informação, compreendendo 21% da quantidade de documentos emitidos no período de 2018 a 2021, sendo que o referido tema ganhasse notória importância pelo relacionamento entre os agentes, permitindo que a comunidade acadêmica e público em geral, comuniquem-se com esses agentes, trazendo fatos desconhecidos ao principal, contribuindo para reduzir a assimetria da informação. Com a aprovação do Decreto estadual nº 40.636, de 07 de maio de 2019, regulamentando a Lei federal nº 13.460/2017, e instituindo o Sistema Estadual de Ouvidorias (Se-OUV) no Poder Executivo estadual, o assunto se fortalece nos órgãos que executam as principais políticas públicas, no caso, a educação superior.

Com isso, a gestão superior compromete-se com o assunto pelos registros se acumulando a 157 (cento e cinquenta e sete) somente nos anos de 2018 e 2019. Neste cenário, ocorre a avocação da responsabilidade do assunto para a auditoria interna acumulando poucos documentos produzidos, mas com algumas repercussões para a universidade, por se tratar de instância de controle e participação social por meio de manifestações do cidadão, vestibulandos e acadêmicos, além de possibilitar o aprimoramento da gestão pública interna, pelas manifestações, denúncias de possíveis irregularidades, fragilidades ou omissões de servidores, áreas e/ou procedimentos. Estas provocações, induzem a auditoria interna a melhorias de suas ações, seja na conduta de servidores ou em procedimentos internos que preservem a imagem institucional e sua credibilidade.

A possibilidade da manifestação, denúncias, sugestões e solicitações no sistema Fala.BR do governo federal, gerenciada pelos Estados através de suas controladorias, por descentralização permitem que os responsáveis em cada órgão, acessem os registros, façam uma

análise preliminar de admissibilidade de conteúdo, podendo iniciar as tratativas administrativas do assunto, desde abertura de sindicância até medidas administrativas visando o aprimoramento interno. Outro sistema relacionado à transparência é o e-SIC, plataforma de registro de solicitação de dados ou informações, sob o domínio do órgão, muito utilizado por empresas jornalísticas e pesquisadores para obterem dados e/ou informações que não conste de maneira fácil ou direta na transparência. Apesar de sua fase inicial, os resultados apontam para a melhoria do controle externo e pela sociedade.

No âmbito nacional o assunto encontra-se fundamentado nos incisos X e XXXIII, do art. 5º, inciso II, do §3º, do art. 37, e, §2º do art. 216, da Constituição da República (CR), também na lei nº 12.527/2011 (lei de acesso à informação), lei nº 13.460/2017 (código de defesa do usuário do serviço público), e no âmbito estadual nos Decretos nº 36.819, de 31 de março de 2016, nº 40.636, de 07 de maio de 2019 e nº 42.552, de 24 de julho de 2020, dentre outros normativos.

No âmbito interno, a ouvidoria da universidade foi instituída pela Resolução nº 74/2013 - CONSUNIV, bem como seu regimento próprio. Em 2016 identificou-se uma ação mais tímida apesar de contatar a existência de centenas de registros no sistema e-OUV e e-SIC. No início de 2019, a auditoria interna diagnosticou o represamento desses registros sem o devido tratamento em ambos os sistemas para o atendimento das demandas internas e externas. Ressalta-se que as atividades de ouvidoria, acesso à informação e transparência sequer faziam parte do planejamento anual (PAINT).

Quadro 5 - Evolução das manifestações e nível de atendimento pela auditoria

Tipos de Manifestações – FALA.BR	2018		2019		2020		2021	
	Qt	Docs. da Auditoria	Qt	Docs. da Auditoria	Qt	Docs. da Auditoria	Qt	Docs. da Auditoria
Reclamação	13	0	23	9	9	48	8	56
Elogio	0		1		0		0	
Comunicação	0		26		22		8	
Sugestão	1		3		3		2	
Solicitação	25		58		78		94	
Denúncia	2		5		2		2	
Total	41	0	116	9	114	57	114	113

Fonte: Relatório Anual de Ouvidoria-RAO.

Durante o período de pesquisa, percebe-se pelo Quadro 5, que os números de registros de manifestações tiveram um aumento considerável entre 2020 e 2021, perfazendo nesses anos, 228 (duzentos e vinte e oito) registros com 104 (cento e quatro) documentos emitidos em prol da ação em atendimento a registros desses anos e doutros pendentes. Pela demora nas manifestações muitos dos registros poderão ser arquivados pela perda de objeto ou por decurso de prazo. Ainda tendo 115 (cento e quinze) registros a serem tratados pela auditoria interna, que possivelmente serão tratados no ano de 2022.

As atividades de ouvidoria, acesso à informação e transparência não faziam parte do planejamento anual da auditoria interna, e de seus relatórios anuais até 2019, mas a constatação inusitada pelos documentos produzidos, e notória importância perceptível na pesquisa, justificam sua inserção nos planejamentos anuais e respectivos relatórios anuais pelas razões anteriores apresentadas.

A falta de informação e a consequente omissão de avaliação dos documentos, torna perceptível o conflito existente entre o regramento legal e o nível de informação repassada ao cidadão em questões relacionadas à transparência e a exigência do acesso à informação.

O acesso à informação e transparência têm relevância singular para a função de controle e para a governança pública num órgão, principalmente, numa universidade que deve prestar serviço público com qualidade à sociedade que o provê. E, a constatação que se destaca, é o represamento de centenas de registros de manifestações contidos em ambos os sistemas, deixando seus demandantes sem a devida atenção por parte da universidade. Segundo a auditoria interna, estas questões, fora do planejamento anual, demanda tempo para o seu atendimento e considerando o baixo número de servidores na equipe, aponta para falhas no planejamento anual.

4.2 As ações integradas e preventivas da auditoria interna voltada à governança pública

Com a avaliação dos relatórios de auditoria interna em relação ao planejamento anual verifica-se que os documentos técnicos produzidos pela auditoria interna, e também pela CGE/AM e TCE/AM, apontam para a necessidade de maior sinergia e a integração entre as ações propostas no planejamento anual (PAINT) e trabalhos realizados por esses órgãos, orientadas por suas normas, que disciplinam o profissional e a elaboração dos relatórios em roteiro previamente estruturado.

As abordagens da auditoria interna são sistemáticas para contribuir com a avaliação dos processos internos, dos riscos e da efetivação de uma estrutura de governança interna, formada por conceitos, princípios orientadores, controles internos aplicáveis, e objetivos e metas exequíveis voltados às atividades de auditoria interna, de forma integrada e preventiva preparando a universidade para a governança pública.

De início procurou-se identificar as iniciativas da auditoria interna apresentada nas edições do PAINT referentes aos períodos de 2018 a 2021, de forma integrada ou preventiva, com conteúdo alinhados aos princípios do art. 3º e diretrizes do art. 4º da governança pública, contidos no Decreto nº 9.203, de 11 de novembro de 2017, que foram produzidos como documentos técnicos, voltados à governança pública e seus temas correlatos, também avaliados nas edições do RAINT do mesmo período.

Algumas ações adotadas pela auditoria interna, se enquadram de forma sistemática, integrada e preventiva contribuindo para a avaliação dos processos internos, dos riscos e da efetivação de uma estrutura de governança no âmbito interno. Observou-se essa iniciativa integradora e preventiva em 2021, ao identificar normas e regras internas para adoção em outros órgãos (partícipes), com orientações e esclarecimentos relacionados às dificuldades ou dúvidas sobre a execução administrativa, financeira e acadêmica entre a universidade e seus partícipes/contratados, operadores dos convênios e congêneres.

Os documentos internos traduzidos na Orientação Técnica nº 001/2021/AUDIN/OUV, versavam sobre nove temas mais relevantes relacionados, entre outros, aos remanejamentos e prestações de contas recorrentes de orientações e esclarecimentos efetuados pela auditoria interna, além de remanejamentos identificados na prestação de contas parcial ou final. Além desse fato foi identificado a existência de revisão da carta de serviços, importante instrumento trazido pelo Decreto nº 9.094, de 17 de julho de 2017, que revogou o Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização (GesPública), também em atendimento ao art. 7º da Lei nº 13.460 de 26 de junho de 2017, com informações para os usuários sobre os serviços prestados pelo órgão, as formas de acesso a esses serviços e seus compromissos e padrões de qualidade de atendimento ao público o que facilitariam o atendimento de demandas diversas de cidadãos, acadêmicos e servidores. Ressalta-se, porém, que as informações estavam desatualizadas.

Reportando a essa desatualização, foram identificados três documentos técnicos produzidos pela auditoria interna, logo após a avocação da Ouvidoria e acesso à informação da universidade, elencados por meio dos memorandos emitidos em 2020 e 2021, determinando a todas as áreas a realizarem a atualização e revisão de suas composições da carta permitindo que o cidadão e outros conhecer os serviços por áreas da universidade, contribuindo na formação de

elementos importante de governança pública, na conformidade dos princípios e diretrizes contidos em nosso referencial. A carta de serviços, resume de maneira clara e objetiva todos os serviços ou pelo menos os mais relevantes de qualquer órgão ou entidade pública, em qualquer um dos entes federados e poderes instituídos, conforme legislação em vigor.

Outro fato abordado foi a avaliação e prevenção em consonância ao gerenciamento de riscos, sendo observado em 2020 e 2021 dois documentos técnicos com foco na infraestrutura, composta por imóveis próprios e alugados, instalações elétricas, eletrônicas, gás, esgoto, incêndio entre outros, plano de emergência, de segurança, de controle de pragas, laboratórios e terrenos, com recomendação de prioridades para os prédios com maior ocorrência de riscos, a exemplo da saúde e tecnologia. Foi recomendado que as áreas elaborassem um planejamento mútuo voltado a inspecionar ou vistoriar locais, com cronograma por unidade predial, com calendário de atividades anual realizado em parceria com prestadores de serviços contratados, responsáveis pela fiscalização, além dos órgãos técnicos como o Conselho Regional de Engenharia e Agronomia - CREA, o Corpo de Bombeiros Militar do Estado do Amazonas - CBM-AM dentre outros. Recomendou-se ainda, atender ao regramento legal, de forma preventiva e/ou de caráter obrigatório, incluindo os produtos controlados pela polícia federal e exército brasileiro.

Apesar do conhecimento recorrente das recomendações, não houve o cumprimento integral pelas autoridades auditadas. Observou-se a existência de manifestações improdutivas e sem alinhamento com as recomendações da auditoria interna, principalmente quanto ao planejamento mútuo sugerido. Apesar da disponibilidade da auditoria interna não houve solicitação de reuniões e nem contato para dirimir dúvidas no âmbito de cada competência indicando que essa linha de iniciativa não alcançou os resultados. Essa observação crítica constou dos relatórios de auditoria interna anual de 2020 e 2021, considerando sua relevância dentro do gerenciamento de riscos voltado às diretrizes de governança pública, dispostos no inciso VI, art. 4º, do Decreto nº 9.203, de 11 de novembro de 2017.

Avaliou-se também os pareceres técnicos emitidos em relação aos resultados gerais dos exercícios financeiros, demonstrados nos balanços, demonstrativos de variações patrimoniais entre outros, além dos resultados orçamentários, econômicos e financeiros que compõem a prestação de contas anual (PCA) da universidade. Foram apresentadas as desconformidades contidas nesses demonstrativos, que se corroboraram ou não aos outros documentos técnicos durante esses exercícios financeiros. Constatou-se o caráter integrador e/ou preventivo nos documentos emitidos pela auditoria interna, de grande importância para a formação e fortalecimento dos controles internos, das recomendações sobre temáticas de redução de gastos,

alinhamento com o orçamento autorizado (LOA) pelo Governo do Amazonas e pelo planejamento de desenvolvimento institucional (PDI), na proposição de programas de melhoria da qualidade de gastos e outras medidas de maximizar os recursos aplicados nesses exercícios.

Essas recomendações propostas em cada edição por exercício, também compõe a apresentação da PCA, cuja emissão e regularidade estão diretamente vinculadas à consecução de planos de ação e/ou diligências a serem tomadas no exercício seguinte, evitando ato ou fato que se possa considerar de má-fé ou improbidade, conforme previsto na Lei nº 8.429/92. O conjunto dessas recomendações dispostas nesses pareceres técnicos têm seus conteúdos voltados para a proposição de integração de áreas que operam com esses resultados, induzindo à gestão superior a criar meios de formação de governança pública, conforme previsto no planejamento anual da auditoria interna (PAINT).

De modo geral, ao comparar as auditorias internas nas demais instituições de ensino superior, nos deparamos com produções científicas publicadas que afirmam a interação das áreas responsáveis na geração dos demonstrativos e relatórios com suas auditorias internas para gerar dados e/ou informações compondo a PCA para apreciação final do TCU. Observou-se também que varia muito a relação da auditoria interna com demais áreas e setores, certamente dificultando não somente a fiscalização da auditoria interna, conforme previsto em comando constitucional, mas na sua geração de valor agregado à organização.

As recomendações contidas nos relatórios anuais (RAINT) e contidas no planejamento anual (PAINT), confirmam a abordagem sistemática das produções da auditoria interna nas questões relacionadas a avaliação dos processos internos, da gestão dos riscos e da efetivação de uma estrutura de governança interna de forma integrada e preventiva. Constata-se, portanto, a forma de preparo e orientação para a universidade implementar medidas que convirjam à implementação da governança pública, tornando a auditoria interna importante instrumento na estrutura de governança corporativa com competência principal de avaliar o funcionamento dos sistemas de controles internos das organizações dentre outros.

4.3 Auditoria externa, a sistemática preventiva e o aprimoramento do processo de gestão

O papel tradicional da auditoria interna consiste em monitorar o controle interno e avaliar a conformidade financeira e contábil. Nas últimas décadas foi ampliado esse papel, estendendo a abrangência e contribuições que agregaram valor à organização, seus produtos/serviços e resultados, absorvendo outras funções, a exemplo da consultoria interna e o gerenciamento de risco gerando o caráter multifuncional da auditoria. Toda essa abrangência,

contribuições e novas funções impulsionam novas habilidades voltadas a criar um ambiente favorável para governança organizacional incrementando valor adicionado à auditoria interna, por consequência, o aprimoramento do processo de gestão.

Paralelo a esse papel, os tribunais e controladorias estaduais têm o papel da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial dos órgãos e entidades públicas do Estado quanto à legalidade, legitimidade e economicidade. Observa-se, que os documentos técnicos emitidos no período e analisados pela CGE/AM e TCE/AM, abordam temas diversos relacionados ao gerenciamento de riscos, programa de integridade aos contratos e governança pública, aplicados de maneira planejada ou sistematizados de forma integrada e preventiva para reajustamento à conformidade legal ou às boas práticas, corrigindo os eventos apontados por essa auditoria. Dessa forma, podemos observar no Quadro 2, que 7,5% dos documentos técnicos produzidos pela auditoria interna no período pesquisado focam no assessoramento a gestores no acompanhamento e implementação de recomendações dos órgãos externos de controle.

O papel da auditoria interna está presente nas contestações verificadas no período, com abordagem direcionada ao aprimoramento do processo de gestão em todo o ciclo administrativo. Quando na evidência de risco ou desvio, aplicou-se a relação poder/dever de agir em proteção ao patrimônio público com participação e envolvimento nas linhas de defesa, seguindo o disposto no aparato legal e preconizado pelo IIA, reforçando assim, o assessoramento e consultoria para os gestores, agregando valor à universidade.

A farta documentação produzida pela auditoria interna certamente contribui com a melhoria dos processos internos, a redução de riscos e efetivação da formação de governança pública aprimorando o processo de gestão, mesmo que com repercussão em exercício futuro. Esses documentos produzidos, além da experiência empírica, têm relevância para o processo de gestão, revelando toda orientação política e de governo a serem executados nos níveis de aplicação, efetivando políticas públicas, programas, projetos e metas estabelecidas para as atividades meio e finalísticas.

As pautas analisadas nos documentos técnicos tratavam de temas relacionados à gestão de pessoas, gestão patrimonial e financeira considerados de alto riscos e influência nos resultados financeiro e não-financeiro para a gestão da universidade, considerando os princípios de controle interno e dos princípios e diretrizes de regramentos legais que induzem à gestão a criar meios de formação de governança pública. Sob aspecto da teoria da agência, afere-se que essas tentativas visam, alinhar os interesses e expectativas do principal (sociedade) e as atividades dos agentes (gestores) numa ambiência cada vez mais exigente e desafiadora. Diante deste fato, uma das propostas no PAINT/2021, tratava do aperfeiçoamento da gestão pública

interna, da governança pública, da gestão de riscos e integridade, objetivando sensibilizar a gestão para atividades de aperfeiçoamento seguindo as definições e orientações prescritas pelo TCU (2001) e INTOSAI (2005) dentre outros.

Quanto à gestão de pessoas, de importância singular pelo montante orçamentário realizado de 69% de gastos com pessoal e encargos do total executado, com observância dos limites previstos na LRF, através do relatório de gestão fiscal (RGF). Foram identificados e avaliados documentos técnicos que orientam na reformulação de processo/procedimentos sobre a formalização de contratação temporária de docentes, condicionados ao cumprimento de detalhes de natureza administrativa e dispositivos legais, originados de processo seletivo simplificado, conforme previsto no art. 37, IX e 39 do texto constitucional. Esta pauta atende também aos dispositivos legais previstos na Lei nº 2.607/2000, do tribunal de contas, conforme Resolução nº 04/1996-TCE AM, destacando-se o Memorando nº 041/2019-AUDIN/UEA de 23 de julho de 2019 e o Despacho nº 010/2019-AUDIN/UEA de 31 de junho de 2019.

O memorando trata sobre as várias notificações do tribunal de contas e apresenta conteúdo consolidado com objetivo de orientar com passo-a-passo os processos e procedimentos e recomendação de criação de relatório geral de estudos sobre admissão de pessoal, sensibilização de servidores envolvidos com o assunto, através de reuniões com a procuradoria jurídica e a auditoria interna e a escolha de responsável pelo acompanhamento junto ao tribunal de contas. O despacho procura atender a contratação temporária de 47 (quarenta e sete) docentes de 7 (sete) cursos superiores em mais de dez municípios do interior, firmando 14 (catorze) pontos que precisam de atenção especial, seja nos processos administrativos e nos editais.

Essas orientações, se observadas, tornaria os processos de seleção e contratação mais ágeis e céleres evitando contratempos internos e quando apreciados pelo egrégio tribunal de contas. Apesar disso, pouco se acatou das orientações e somente no ano de 2019 houve uma mudança, considerando as contestações do tribunal de contas que proferiu um Termo de Ajustamento de Gestão - TAG nº 05/201, com a universidade fundamentado pelo interesse público em formar profissionais no interior em áreas de tecnologias pesqueiras, de alimentos e agroecologia. Este fato culminou na redução de notificações e contestações do tribunal de contas nos anos de 2020 e 2021. Outras iniciativas da auditoria interna foram proferidas com recomendações que envolvem o tema “gestão”, aportando aspectos fundamentais da administração e de suas funções.

Na gestão patrimonial e financeira observou que a auditoria interna através do Memorando nº 029/2020-AUDIN/UEA de 15 de julho de 2020, em função do período

pandêmico, reviu todo o planejamento anual - PAINT reafirmando a necessidade de melhoraria na integração entre aos órgãos acadêmicos e administrativos para facilitar o atendimento da comunidade em geral e, conseqüente, consecução dos resultados relacionados aos objetivos e metas a serem alcançadas definidas nos instrumentos de planejamento a exemplo Planejamento de Desenvolvimento Institucional - PDI. Neste caso aponta-se para o início do processo de gestão e de profissionalização dos agentes públicos por áreas de conhecimento facilitando a adoção de procedimentos, e principalmente da cultura de governança, melhoria contínua e responsabilização. Foram inventariados outros documentos técnicos que apontam para formas diversas para o processo decisório, e por consequência, o aprimoramento da gestão pública.

Ressalta-se também a não participação da auditoria interna nas reuniões ordinárias e/ou extraordinárias dos conselhos superiores. Mesmo sem direito a voz nesses Conselhos, a presença da auditoria interna poderia ocorrer em matérias estratégicas e de relacionamento com a sociedade. Remetendo-se à legislação federal que normalmente se espelham as demais universidades estaduais, a maioria de suas auditorias internas estão vinculadas a algum conselho superior, conforme disposto no Decreto federal nº 3.591, de 06 de setembro de 2000. Essa aproximação pode fortalecer a gestão pública no âmbito interno da universidade promovendo uma maior segurança nos processos decisórios.

Dessa forma observa-se a estreita relação entre a auditoria interna e a gestão superior e demais responsáveis administrativos, seja aferindo dados ou informações que podem auxiliar nos processos internos, culminando com o processo decisório eficaz e seguro considerando uma relação com o nexo de causa-efeito do potencial problema facilitando o atendimento das recomendações emanadas, como alternativas de soluções ou estruturação de melhorias. Ressalta-se que, uma nova cultura da auditoria interna com profissionais qualificados e comprometidos podem contribuir com o alcance das metas e objetivos institucionais, agregando valor e contribuindo com o aprimoramento da gestão pública.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Avaliando os entraves e as potencialidades da auditoria interna como instrumento de formação e implementação de governança pública e em observação ao seu planejamento anual observa-se ações integradas e preventivas da auditoria interna na melhoria da governança pública, mesmo considerando que a Administração Pública está marcada por excessos de formalismo, ineficiências, gastos desnecessários, emaranhado de normas e regras, e por consequência a descrença da sociedade. Entretanto, a auditoria interna deixa de ser mera instância burocrática e é vista como um instrumento facilitador de melhores controles internos e diminuição de riscos contribuindo para o aprimoramento da gestão pública.

Os resultados do trabalho fundamentam a auditoria interna como instrumento singular, assegurando o alinhamento da atuação dos agentes (gestores) ao interesse do principal (sociedade), de forma a diminuir a assimetria de informação entre estes, voltada a atender aos requisitos de boas práticas de governança pública, inclusive agindo de maneira sistemática e preventiva para a gestão superior, de forma planejada através das ações constantes no planejamento anual (PAINT) e relatados as realizações e não realizações no seu relatório anual (RAINT).

Os conteúdos avaliados, originados na auditoria interna e/ou pela CGE/AM, indicam a abordagem do tema de modo fiscalizador e sem aplicação de sanções, mas de forma pedagógica. A criação de *check list*, como formulários de controle associado ao assunto, de alguma forma contribuíram para a redução da ocorrência dessas irregularidades, apesar da ausência de retorno da administração ou da própria autoridade competente para regular ou controlar melhor o assunto. Apesar dessa ausência, a auditoria interna continuou insistindo com emissão de pareceres, despachos e memorandos com esses objetivos latentes, e ainda confirmado pelas constatações contidas nos documentos da CGE/AM, presente nos pareceres da prestação de contas anual (PCA) apresentados ao egrégio Tribunal de Contas (TCE/AM).

Observou-se que as ações da auditoria interna, apesar de ainda limitadas no contexto institucional, contribuíram para a melhoria dos processos internos, a redução de riscos e efetivação da formação de governança pública aprimorando o processo de gestão, mesmo com repercussão em exercício futuro. Os documentos produzidos e avaliados, além da experiência empírica, têm relevância para o processo de gestão, revelando toda orientação política e de

governo a serem executados nos níveis de aplicação, efetivando políticas públicas, programas, projetos e metas estabelecidas para as atividades meio e finalísticas.

Os documentos pesquisados, originados na auditoria interna e ou da Controladoria Geral do estado do Amazonas, apontam para a utilização de diferentes instrumentos fiscais de forma preventiva e pedagógica, sem aplicação de sanções, materializados na emissão de pareceres, despachos e memorandos. Assim, verificou-se que todas as iniciativas realizadas pela auditoria interna da UEA, foram de forma planejada, sistemática e preventiva, orientadas por seus planejamentos anuais (PAINT), relatórios anuais (RAINT).

REFERÊNCIAS

ABRUCIO, F. L. **O impacto do modelo gerencial na administração pública: um breve estudo sobre a experiência internacional recente**. Brasília: Escola Nacional de Administração Pública, 1996. 52 p. (*Cadernos ENAP*, n. 10)

ALMEIDA, M. C. **Auditoria: Um Curso Moderno e Completo** Textos, Exemplos e Exercícios Resolvidos. 7. ed. São Paulo: Atlas S.A., 2010.

AMAZONAS (Estado). Lei n. 1.762, de 14 de novembro de 1986. DISPÕE sobre o Estatuto dos Funcionários Públicos Cíveis do Estado do Amazonas. Disponível em: <https://www.tjam.jus.br/index.php/leis/941-lei-ordinaria-1762-1986/file>

ANDRADE, A.; ROSSETTI, J. P. **Governança corporativa: fundamentos, desenvolvimento e tendências**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

ARAÚJO, P. T. De.; **Governança pública na Universidade Federal de Sergipe: Uma análise angular da relação entre auditoria interna, Conselho Universitário e Alta Gestão**. Universidade Federal do Sergipe: UFS.; 2016. (Dissertação de mestrado)

ATTIE, W. **Auditoria Interna**. 2º ed. São Paulo: Atlas S.A., 2007.

BANCO MUNDIAL. **What is governance?** 2008. Disponível em: <https://www.worldbank.org/en/topic/governance/>. Acesso em: 11.set.2021.

BEUREN, I. M. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: Teoria e Prática**. 3º ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BIANCHI, M., NASCIMENTO, A. M. A controladoria como um mecanismo interno de governança corporativa e de redução dos conflitos de interesse entre principal e agente. **IX Congresso Internacional de Custos**. Florianópolis: SC, 2005.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 10.fev.2020.

BRASIL. Decreto n. 5.378 de 23 de fevereiro de 2005. **Institui o Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização – GESPÚBLICA e o Comitê Gestor do Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização, e dá outras providências**. Brasília, 2005. Disponível em: <https://bit.ly/2WTYpOX>. Acesso em 10.abr.2021.

BRASIL. Decreto n. 9.203, de 22 de novembro de 2017. **Dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional**. Brasília, 2017d. Disponível em: <https://bit.ly/2Pftwo7>. Acesso em: 20.mar.2021.

BRASIL. Emenda Constitucional n. 19, de 04 de junho de 1998. **Modifica o regime e dispõe sobre princípio e normas da Administração Pública, Servidores e Agentes políticos, controle de despesas e finanças públicas e custeio de atividades a cargo do Distrito**

Federal, e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 1998.

BRASIL. **GPGP – Guia da Política de Governança Pública do Governo Federal.** Brasília, 2018. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/noticias/2018/12/governo-federal-lanca-guia-sobre-a-politica-de-governanca-publica>. Acesso em: 10.05.2020.

CALIXTO, G. E.; VELÁSQUEZ, M. D. P. **Sistema de controle interno na administração pública federal.** *Revista Eletrônica de Contabilidade*. Jul/2005. Disponível em: <https://periodicos.ufsm.br/contabilidade/article/view/63/3660>. Acesso em: 04.01.2022.

CASTRO, D. P. de. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público: integração das áreas do ciclo de gestão.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

CJF. Conselho da Justiça Federal. **Manual de Governança da Justiça Federal.** Brasília, 2015. Disponível em: https://www.cjf.jus.br/observatorio2/temas/governanca/ciclo-da-da-governanca-justica-federal/manuais_documentos_igvjf/manual-de-governanca-da-justica-federal/view. Acesso em: 20.08.2020.

CORREIO, M.N.O.P.; CORREIO, O.V.O. **Práticas de governança pública adotadas pela administração pública federal.** *Revista Administração Pública e Gestão Social*, Viçosa, v.11, n. 2, 15. p, 2019.

COSO. **The Comittee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. Internal Control – Integrated Framework.** 1985-2010.

COSTA, E. A. **Gestão estratégica.** São Paulo: Saraiva, 2006.

COSTA, F.L. Brasil: 200 anos de estado; **200 anos de administração pública**; 200 anos de reformas. *RAP*, Rio de Janeiro, v.42, n.5, p.829-974, set./out. 2008.

CUNHA, P.R.; CORREA, D. C.; BEUREN, I. M. **Assuntos de Auditoria Publicados nos Periódicos Nacionais e Internacionais de Contabilidade Listados no Qualis Capes1. 2010.**

DI PIETRO, M. S. Z. **Direito administrativo.** 29. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

EISSMANN, J.C.; STEFENON, S.F.; ARRUDA, P.A.A. Gestão estratégica como ferramenta para a governança corporativa: um estudo de caso. *Revista Espacios*, Caracas, Venezuela, v.38, n.16, 2017. (Original em espanhol).

FNQ. Fundação Nacional da Qualidade. **Modelo de excelência em gestão.** 2016. Disponível em: <http://www.fnq.org.br/aprenda/metodologia-meg/modelo-de-excelencia-da-gestao>. Acesso em: 20.12.2019.

GLOCK, J. O. **Sistema de controle interno na administração pública.** 2. ed. Curitiba: Juruá, 2015.

GIL, A. C. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social.** 5º ed. São Paulo: Atlas S.A., 1999.

HATCH, M. J. **Organization theory: modern symbolic and postmodern perspectives.** Third Edition. New York: Oxford University Press, 2013.

IBGC. Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. **Código das melhores práticas de governança corporativa**. 5.ed. 2016. Disponível em: <https://conhecimento.ibgc.org.br/Paginas/Publicacao.aspx?PubId=21141>. Acesso em: 20.01.2020.

IBGC. Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. **Gerenciamento de riscos corporativos: evolução em governança e estratégia**. São Paulo: IBGC, 2017.

IBGC. Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. **Governança corporativa**. São Paulo. Disponível em: <https://www.ibgc.org.br/governanca-corporativa>. Acesso em: 22.03.2021.

IBGP. Instituto Brasileiro de Gestão e Pesquisa. **Conceitos de governança no setor público**. Disponível em: <https://forum.ibgp.net.br/conceito-de-governanca-no-setor-publico/>. Acesso em: 20.01.2020.

IFAC. International Federation of Accountants. **Governance in the public sector: a governing body perspective**. Study, 13, New York, 2001. Disponível em: www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/study13-governance-in-th.pdf. Acesso em: 26.02.2020.

IIA. Instituto dos Auditores Internos do Brasil. **Declaração de posicionamento do IIA: o papel da auditoria interna no gerenciamento de riscos**. São Paulo: IIA, 2009.

_____. Instituto dos Auditores Internos do Brasil. **Declaração de posicionamento do IIA: as três linhas de defesa no gerenciamento eficaz de riscos e controles**. São Paulo: IIA, 2013.

_____. Instituto dos Auditores Internos do Brasil. **Normas para o Exercício Profissional da Auditoria Interna (IPPF)**. Disponível em: <https://iiabrasil.org.br/korbillload/upl/ippf/downloads/normasinternaci-ippf-00000001-02042018191815.pdf>

INTOSAI. Auditing Standards – Basic Principles in Government Auditing. (ISSAI 100). Viena, 2001. Disponível em: [http://www.issai.org/media\(629,1033\)/ISSAI_100_E.pdf](http://www.issai.org/media(629,1033)/ISSAI_100_E.pdf)

_____. International Organization of Supreme Audit Institutions. **Normas de Auditoria da Intosai**: Tradução do Tribunal de Contas da União. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 1ª ed, 1995.

IPPF. **Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna/IPPF** (2019), disponível em: <https://iiabrasil.org.br/korbillload/upl/ippf/downloads/livreto-ippf-vs-ippf-00000010-01102019105200.pdf>

JENSEN, M. C.; MECKLING, W. H. **Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure**. Journal of Financial Economics, v. 3, p. 305–360, 1976.

JUND, S. **Auditoria: Conceitos, Normas, Técnicas e Procedimentos**. 4. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2002.

KISSLER, L.; HEIDEMANN, F.G. **Governança pública: novo modelo regulatório para as relações entre Estado, mercado e sociedade?** Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, v.40, n.3, p.479-99, maio/jun. 2006.

LEÃO, A. L., CABELLO, A. F. **O sistema monitor e a auditoria interna na Universidade de Brasília: Uma análise sob a teoria da agência.** Revista de Auditoria Governança e Contabilidade. v. 8, nº 37, 2020.

LELIS, D. L. M., POUEI, M. C. **Auditoria Interna Com Foco em Governança, Gestão de Riscos e Controle Interno: Análise da Auditoria Interna de Uma Empresa do Setor Energético.** 9º Congresso USP Controladoria e Contabilidade. USP, 2009.

LIMA, L. J.; LIMA, R. A. **A Importância da Auditoria Interna nas Organizações.** São Paulo: Portal de Contabilidade, 2008. Disponível em: Acesso em: 08.set.2013.

LINCZUK, L. M. W. **Governança aplicada à administração pública – a contribuição da auditoria interna para sua efetivação: um estudo em Universidades Públicas Federais.** Curitiba: UTFPR, 2012.

MARÇOLA, C. **Auditoria interna como instrumento de controle social na administração pública.** Revista do Serviço Público, v. 62, n. 1, p. 75-87, 2011.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Metodologia do Trabalho Científico: Procedimentos Básicos, Pesquisa bibliográfica, projeto e relatório, Publicações e Trabalhos Científicos.** 7º ed. Revista e Ampliada São Paulo: Atlas S.A., 2007.

MARTINEZ, A. L. **Agency theory na pesquisa contábil.** In: Encontro da Associação Nacional de Programas de Pós-Graduação em Contabilidade, Foz do Iguaçu. Anais Foz do Iguaçu: ANPAD, 1998.

MARTINS, V. A. et al. **Teoria de agência aplicada no setor público.** Espacios, v. 37, n 35, 2016, 24 p.

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

_____, José. **Manual de gestão pública contemporânea.** 3.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MOREIRA, L. H. **Auditoria interna como instrumento de governança pública na dimensão controle: estudo nas universidades federais brasileiras.** Dissertação (Mestrado em Administração e Controladoria) – Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2015.

MOTA, B. F.; DINIZ, J. A.; SANTOS, L. DA C. **A Estrutura Orçamentária como Determinante do Nível de Transparência Fiscal.** Contabilidade, Gestão e Governança, v. 20, n. 2, p. 293–313, 2017.

NARDES, J. A. R. **Governança Pública: o desafio do Brasil,** Cláudio Sarian Altounian, Luis Afonso Gomes; prefácio de Jorge Gerdau Johannpeter. -3ª edição revista e atualizada. – Belo Horizonte: Fórum, 2018.

PALUDO, A. V.; OLIVEIRA, A. G. **Governança organizacional pública e planejamento estratégico: para órgãos e entidades públicas** – Indaiatuba, SP: Editora Foco, 2021.

PEREIRA, J. M. **Reforma do Estado e controle da corrupção no Brasil.** Revista de Administração Mackenzie, São Paulo, v. 4, n. 1, p. 40-58, 2003.

PINHO, R. C. S. **Fundamentos de Auditoria: Auditoria Contábil Outras Aplicações de Auditoria**. São Paulo: Atlas S.a., 2007. 188 p.

PINTO, D. W. et al. Teoria da Agência e o Controle Social da Gestão Pública. **Revista Organização Sistêmica**, v. 5, n. 3, p. 100–109, 2014.

REZENDE, D. A. A metodologia para projeto de planejamento estratégico de informações alinhado ao planejamento estratégico: a experiência do Senac-PR. *Ci. Inf.*, [on line], Brasília, v.32, n.3, p.146-155, set./dez. 2003.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa Social: Métodos e Técnicas**. 3º ed. Revista e Ampliada São Paulo: Atlas S.A., 1999.

RUIZ, J. Á. **Metodologia Científica: Guia para eficiência nos estudos**. 5º ed. São Paulo: Atlas S.A., 2002.

SAITO, R., SILVEIRA, A. D. da. **Governança corporativa: custos de agência e estrutura de propriedade**. RAE – CLÁSSICOS. Abr/jun. 2008.

SANTOS, L. J. S. dos, et al, Governança nas Universidades Federais: Um Estudo a Eficácia das Auditorias Internas sob o Enfoque Institucional e Teoria da Agência. In. **21º USP International Conference in Accounting**. São Paulo: 28 a 30 de julho de 2021

SILVIA, M. C. C. da. **A governança nas instituições de ensino superior: o caso da Universidade Federal de Pernambuco**. Dissertação (Mestrado em Administração) - Universidade Federal de Pernambuco, CCSA, 2016.

TANNENBAUM, A. S. **O controle nas organizações**. Petrópolis: Vozes, 1975.

TCU. Tribunal de Contas da União. **Dez passos para a boa governança**. Brasília: TCU, 2014b.

_____. Tribunal de Contas da União. **Referencial básico de governança: aplicável a órgãos e entidades da administração pública**. Brasília: TCU, 2014.

_____. Tribunal de Contas da União. **Referencial para avaliação de governança em políticas públicas**. Brasília: TCU, 2014.

_____. Tribunal de Contas da União. **Referencial para avaliação de governança do centro do governo**. Brasília: TCU, 2016.

VIEIRA, J. B. **Governança, gestão de riscos e integridade** – Brasília: Enap, 2019.