

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO**

**PUC-SP**

**JOSETH FERREIRA BRANDÃO**

**SISTEMAS DE CONTROLE INTERNO E TRANSPARÊNCIA PÚBLICA:**

**ESTUDO DE CASO DA UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS**

**MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS, ATUARIAIS E FINANÇAS**

**SÃO PAULO**

**2015**

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO**

**PUC-SP**

**Joseth Ferreira Brandão**

**SISTEMAS DE CONTROLE INTERNO E TRANSPARÊNCIA PÚBLICA:**

**ESTUDO DE CASO DA UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS**

**MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS, ATUARIAIS E FINANÇAS**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de MESTRE em Ciências Contábeis, Atuariais e Finanças, sob a orientação do Prof. Doutor Antônio Benedito Silva Oliveira.

**SÃO PAULO**

**2015**

**Banca Examinadora:**

---

**Prof. Dr. Antônio Benedito Silva Oliveira – PUC-SP**  
**Orientador**

---

**Prof. Dr. Juarez Torino Belli – PUC-SP**  
**Membro Examinador Interno**

---

**Prof. Dr. Anísio Candido Pereira – FECAP**  
**Membro Externo**

B817

Brandão, Joseth Ferreira

Sistemas de Controle Interno e Transparência Pública: estudo de caso da Universidade Federal de Alagoas/ Joseth Ferreira Brandão. – São Paulo: s.n., 2015.  
114 p. ; 30 cm.

Referências: 111-113

Orientador: Prof. Dr. Antonio Benedito Silva Oliveira

Dissertação (Mestrado), Pontifícia Universidade Católica de São Paulo,  
Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Atuariais e finanças, 2015.

1. Controles internos
2. Gestão de risco
3. COSO ERM

CDD 657

Ao meu filho Álvaro Gulliver Brandão de Lima (*in memoriam*) que me encheu de orgulho e ensinou-me que a felicidade é estarmos de bem conosco e que a maior grandeza de um ser humano é Ser, para Ter a felicidade plena.

## AGRADECIMENTOS

Primeiramente a Deus nosso Pai Celestial motivo de minha existência e por mais esta vitória.

À minha família, meu pai Mauro Ferreira Brandão (*in memoriam*), grande homem que me ensinou a ser ética e lutar pelos meus objetivos com hombridade, e em especial à filha amada Graziela que não mediu esforços para que realizasse este sonho.

Ao meu cunhado Arcangelo Gulliver e sua esposa Helena Cristina que me proporcionaram estadia e todo apoio para que pudesse dar início a este curso.

A PUC em geral que de alguma forma, contribuiu para esta vitória.

Ao professor doutor Antônio Benedito Silva Oliveira, pela paciência, dedicação e hombridade com que exerce sua profissão docente, além de ser nosso maior incentivador para galgar este sonho, fatores preponderantes, que sem eles seria inatingível.

Aos professores que nos direcionaram no caminho do saber, compartilhando seus conhecimentos, não só acadêmico, mas acima de tudo como cidadão.

À Coordenação do Mestrado em Ciências Contábeis da PUC-SP, especialmente aos professores Dr. Roberto dos Santos (*In memoriam*) e Dra. Neusa pelo apoio e comprometimento com a qualidade do ensino.

A todos os amigos e colegas que me acompanharam e tornam este breve momento de existência mais afável, especialmente à Márcia Montanholi, grande incentivadora.

À banca examinadora da qualificação, Dr. Antônio Benedito Silva Oliveira, Prof. Dr. Juarez Torino Belli e Prof. Dr. Anísio Candido Pereira.

A todos que, direta ou indiretamente, contribuíram para a concretização deste trabalho.

## RESUMO

O controle interno de uma instituição pública deve estar adequado às suas necessidades, de modo a proporcionar uma razoável segurança de suas informações. É certo que a informação é um dos insumos básicos da sociedade tornando-se, portanto, um bem fundamental para qualquer atividade. Nesse sentido, esta pesquisa teve por objetivo conduzir um estudo sobre o Sistema de Controles Internos da Universidade Federal de Alagoas analisando sua adequação ao modelo proposto pelo *COSO* com o intuito de fomentar a cultura de Controles Internos na Instituição, com a avaliação de riscos, atividades de controle, informação e comunicação, bem como através do monitoramento por meio de atividades gerenciais contínuas. A coleta de dados foi realizada por meio de pesquisa *survey* com a utilização de questionário estruturado com questões fechadas e abertas, o qual foi aplicado aos docentes e técnicos da Universidade. Durante o processamento e as análises do resultado foi aplicado o modelo Palfi e Bota-Avram, que consiste na comparação entre modelos internacionais de controle interno obtendo-se o grau de semelhança e dessemelhança entre eles a partir do cálculo do Coeficiente de *Jaccard*. Os resultados mostram que há grande dissimilaridade entre o modelo *COSO* e o Sistema de Controles Internos da UFAL, principalmente no que tange ao componente de Monitoramento.

**Palavras-chave:** Controles Internos; *COSO ERM*; Gestão de Risco.

## ABSTRACT

Internal control of a public institution must be suited to your needs, in order to provide reasonable security of your information. It is true that information is one of the basic inputs of society becoming thus a fundamental good for any activity. Thus, this rummage aimed to conduct a study on the Internal Control System of the Federal University of Alagoas analyzing their suitability to the model proposed by COSO in order to foster a culture of internal controls in the institution, with the risk assessment, activities control, information and communication, as well as by monitoring through ongoing management activities. The data collection was conducted through survey research using a structured questionnaire with closed and open questions, which was applied to teachers and technicians of the University. During the processing and analysis of the results it was applied Palfi and Boot-Avram model that consists of comparing international models of internal control obtaining the degree of similarity and dissimilarity between them from the calculation of the Jaccard coefficient. The results show that there is high dissimilarity among the COSO model and Internal Control System UFAL especially with regard to the monitoring component.

**Keywords:** Internal Controls; COSO ERM; Risk management.

## LISTA DE SIGLAS, ABREVIATURAS E SÍMBOLOS

<b>ABNT</b>	Associação Brasileira de Normas Técnicas
<b>AICPA</b>	<i>American Institute of Certified Public Accountants</i>
<b>AUDIBRA</b>	Instituto dos Auditores Internos do Brasil
<b>CFC</b>	Conselho Federal de Contabilidade
<b>CF</b>	Constituição Federal
<b>CGU</b>	Controladoria Geral da União
<b>COSO</b>	<i>Committee of Sponsoring Organizations of The Treadway Commission</i>
<b>DOU</b>	Diário Oficial da União
<b>ERM</b>	<i>Enterprise Risk Management</i>
<b>ESOCOC</b>	Conselho Econômico e Social das Nações Unidas
<b>GAO</b>	<i>General Accounting Office</i>
<b>GEAUD</b>	Gerência de Auditoria
<b>GECAI</b>	Gerência de Controle e Assessoramento Interno
<b>IASB</b>	<i>International Accounting Standards Board</i>
<b>IBGC</b>	Instituto Brasileiro de Governança Corporativa
<b>IBRACON</b>	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
<b>IFAC</b>	<i>International Federation of Accountants</i>
<b>IFRN</b>	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Rio Grande do Norte
<b>INSS</b>	Instituto Nacional de Seguro Social
<b>IIA</b>	<i>The Institute of Internal Auditors</i>
<b>INTOSAI</b>	Instituto Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores
<b>LDO</b>	Lei de Diretrizes Orçamentária
<b>LOA</b>	Lei Orçamentária Anual
<b>MARE</b>	Ministério da Administração Federal e da Reforma do Estado
<b>MEC</b>	Ministério da Educação e Cultura
<b>NBCASP</b>	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
<b>NBC T</b>	Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas
<b>OAG</b>	Auditor-Geral do Canadá

<b>PAINT</b>	Plano Anual de Atividade de Auditoria Interna
<b>PPA</b>	Plano Plurianual
<b>PwC</b>	<i>PricewaterhouseCoopers</i>
<b>RAINT</b>	Relatório Anual de Auditoria Interna
<b>SAA</b>	Secretaria de Assuntos Administrativos
<b>SCI</b>	Sistema de Controle Interno
<b>SEC</b>	<i>Securities and Exchange Commission</i>
<b>STN</b>	Secretaria do Tesouro Nacional
<b>SIGRH</b>	Sistema Integrado de Gestão de Recursos Humanos
<b>SOX</b>	Lei Sarbanes-Oxley
<b>TCU</b>	Tribunal de Contas da União
<b>UFAL</b>	Universidade Federal de Alagoas

## LISTA DE FIGURAS

<b>Figura 1:</b> Teoria da Agência.....	47
<b>Figura 2:</b> Relação de <i>Accountability</i> no Setor Público .....	48
<b>Figura 3:</b> Macroambiente da auditoria governamental.....	57
<b>Figura 4:</b> Fases do Processo de Auditoria .....	59
<b>Figura 5:</b> O cubo do COSO I .....	76
<b>Figura 6:</b> O cubo do COSO II.....	77
<b>Figura 7:</b> Comparativo entre os componentes do COSO I e II .....	78

## LISTA DE GRÁFICOS

<b>Gráfico 1:</b> Grau de Similaridade e Dissimilaridade entre os Sistemas de Controles Internos da UFAL e o COSO.....	114
--	-----

## LISTA DE QUADROS

<b>Quadro 1:</b> Normas de contabilidade aplicadas ao setor público.....	37
<b>Quadro 2:</b> Lista de órgãos regulamentadores.....	50
<b>Quadro 3:</b> Marcos evolutivos das atividades de auditoria .....	51
<b>Quadro 4:</b> Comparativo da composição dos usuários da informação contábil.....	54
<b>Quadro 5:</b> Diferenças básicas entre administração pública e privada.....	55
<b>Quadro 6:</b> Elementos Fundamentais de Cada Componente.....	97
<b>Quadro 7:</b> Exemplos de Respostas a Riscos por tipo de Resposta.....	108

## LISTA DE TABELAS

<b>Tabela 1:</b> Distribuição e caracterização dos pesquisados por campus.....	98
<b>Tabela 2:</b> Ambiente Interno: método de análise usado.....	99
<b>Tabela 3:</b> Definição ou fixação de objetivos: método de análise usado.....	103
<b>Tabela 4:</b> Identificação de eventos: método de análise usado.....	105
<b>Tabela 5:</b> Avaliação de risco: método de análise usado.....	106
<b>Tabela 6:</b> Resposta aos riscos: método de análise usado.....	107
<b>Tabela 7:</b> Procedimentos de Controle: método de análise usado.....	109
<b>Tabela 8:</b> Informação e Comunicação: método de análise usado.....	110
<b>Tabela 9:</b> Monitoramento: método de análise usado.....	111
<b>Tabela 10:</b> Análise comparativa baseada nos Coeficientes de Jaccard.....	112
<b>Tabela 11:</b> Análise comparativa entre a UFAL e IFRN baseada nos Coeficientes de <i>Jaccard</i> .....	118

# SUMÁRIO

<b>CAPÍTULO 1 - INTRODUÇÃO</b> .....	18
1.1. CONTEXTUALIZAÇÃO .....	18
1.2 A ESCOLHA DO TEMA .....	18
1.3 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO.....	19
1.4 SITUAÇÃO PROBLEMA.....	19
1.5 METODOLOGIA DA PESQUISA.....	20
1.6 OBJETIVOS .....	21
1.6.1 Objetivo Geral.....	21
1.6.2 Objetivos Epecíficos .....	21
1.7 HIPÓTESES.....	21
1.8 JUSTIFICATIVA E CONTRIBUIÇÕES .....	22
1.9 ESTRUTURA DO TRABALHO .....	23
<b>CAPÍTULO 2 - REVISÃO DA LITERATURA</b> .....	25
2.1. DA CONTABILIDADE PÚBLICA .....	27
2.1.1 Objeto da Contabilidade Pública .....	28
2.1.1 Da eficácia e eficiência.....	29
2.1.2 Regime Contábil .....	30
2.1.3 Estrutura Político-administrativa Brasileira .....	31
2.1.4.1 Organização do Estado e da Administração.....	31
2.1.4.2 Entidades políticas e administrativas.....	32
2.1.4.3 Poderes e deveres do administrador.....	33
2.1.4 Normas aplicáveis à Contabilidade Pública .....	36
2.1.5.1 NBCT 16.1 - Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação .....	37
2.1.5.2 NBCT 16.2 - Patrimônio e Sistemas Contábeis.....	40
2.1.5.3 NBCT 16.3 - Planejamento e seus Instrumentos sob o enfoque contábil.....	41
2.1.5.4 NBCT 16.8 - Controle Interno .....	42

2.2	AUDITORIA, CONTROLE, GESTÃO DE RISCO E TRANSPARÊNCIA PÚBLICA. ....	44
2.2.1	Auditoria .....	44
2.2.1.1	Breve Histórico da Auditoria .....	45
2.2.1.2	Normas de auditoria.....	48
2.2.1.2.1	INTOSAI.....	51
2.2.1.3	Diferenças entre o Setor Público e o Setor Privado.....	52
2.2.1.4	Aspectos da Auditoria Governamental.....	56
2.2.1.5	Auditoria Interna e Externa.....	59
2.2.2	Controle.....	64
2.2.2.1	Controle Externo.....	66
2.2.2.2	Controle Interno.....	68
2.2.3	Metodologia <i>COSO</i> .....	72
2.2.4	Gestão de Riscos.....	80
2.2.4.1	Gestão de Riscos no Setor Público.....	82
2.2.5	Transparência Pública .....	83
	<b>CAPÍTULO 3 – DESCRIÇÃO DA PESQUISA</b> .....	86
3.1.	A Universidade Federal de Alagoas .....	86
3.1.1	Campi .....	89
3.1.1.1	A.C. Simões.....	89
3.1.1.2	Arapiraca.....	90
3.1.1.3	Sertão.....	91
3.2.	A Auditoria na Universidade Federal de Alagoas .....	91
3.3	Sistemas de Controle Interno existentes .....	92
3.4	Metodologia .....	92
3.5	Técnicas de análise .....	94
	<b>CAPÍTULO 4 – APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS</b> .....	97
4.1	PERFIL DOS PESQUISADOS.....	98
4.2	ASPECTOS DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO .....	99
4.2.1	Ambiente Interno .....	99

4.2.2. Fixação de Objetivos .....	102
4.2.3. Identificação de Eventos.....	104
4.2.4. Avaliação de Risco.....	106
4.2.5 Resposta aos Riscos .....	108
4.2.6. Atividades de Controle .....	109
4.2.7 Informação e Comunicação .....	110
4.2.8 Monitoramento.....	112
4.3. SISTEMA DE CONTROLES INTERNOS DA UFAL <i>versus</i> MODELO <i>COSO</i> <i>ERM</i> .....	113
4.3.1. Análise das Hipóteses levantadas .....	114
4.3.2 Sistema de Controle Interno da UFAL x IFRN x COSO.....	117
<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	119
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	121
APÊNDICE A - QUESTIONÁRIO SOBRE O MODELO DE AVALIAÇÃO DE SISTEMAS DE CONTROLES INTERNOS: COSO ERM .....	131

## CAPÍTULO 1 - INTRODUÇÃO

### 1.1. CONTEXTUALIZAÇÃO

No atual contexto social em que vive a sociedade brasileira perante os diversos escândalos de corrupção no setor público, surge a necessidade da adoção de um Sistema de Controles Internos eficiente, eficaz e confiável. Dessa maneira, o papel do Servidor Público Federal tem mudado ao longo dos anos, sendo provocado a contribuir cada vez mais com a organização em que faz parte na busca por uma Administração Pública mais eficaz, eficiente e, principalmente, transparente.

O controle interno de uma instituição pública deve estar adequado às suas necessidades, de modo a proporcionar uma razoável segurança de suas informações. Para tanto, foi utilizada nesta pesquisa a metodologia do *COSO ERM* que tem por finalidade fornecer liderança de pensamento com três temas inter-relacionados: Gerenciamento de Risco Corporativo (ERM), Controle Interno, e de Impedimento à Fraude.

Com isso, viabilizam-se os princípios constitucionais no tocante à Administração Pública, dentre os quais destacamos o da publicidade, que tem como um dos objetivos a Transparência Pública, contribuindo de forma essencial para a democracia e desenvolvimento da cidadania. Ademais, visando estimular a Transparência Pública, foi expedida a Portaria Interministerial nº 140, de 16 de março de 2006, dispondo que cada órgão e entidade deve ter sua própria Página de Transparência com informações detalhadas.

### 1.2 A ESCOLHA DO TEMA

A Transparência Pública decorre do princípio constitucional da publicidade previsto no art. 37 da Constituição Federal de 1988, onde dispõe que “a administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência”.

Dessa forma, através da publicidade, o povo poderá ter acesso às informações referentes aos atos praticados pelos seus representantes. E para que tais informações sejam verossímeis se faz necessário adotar um Sistema de Controle Interno bem desenvolvido, que nas palavras de Attie (2006, p. 114) pode incluir o controle orçamentário, custos-padrões, relatórios operacionais periódicos, análises estatísticas, programas de treinamento pessoal e, inclusive, auditoria interna.

### 1.3. DELIMITAÇÃO DO ESTUDO

Para este estudo, foi realizada uma pesquisa através de questionário virtual junto aos servidores e colaboradores dos campi Arapiraca, Maceió e Delmiro Gouveia (Sertão) da Universidade Federal de Alagoas. O questionário foi aplicado no intuito de identificar, entre outros objetivos, as falhas nos procedimentos de controles internos da Instituição com base na metodologia do *COSO ERM*.

### 1.4. SITUAÇÃO PROBLEMA

Com o avanço das normas de auditoria e controles internos para o setor público, surge a necessidade de adequação de tais normas pelas Instituições pertencentes a este setor. Dessa forma, ao averiguar o sistema de controles internos da Universidade Federal de Alagoas pela perspectiva da metodologia *COSO ERM* pretende-se analisar e identificar as possíveis falhas nos procedimentos de controles internos da UFAL a fim de proporcionar uma melhora futura no cenário da Instituição.

Considerando os argumentos expostos, surge um questionamento: **Os sistemas de controles internos, tomando por base a metodologia do *COSO ERM*, empregados na Universidade Federal de Alagoas são eficientes e eficazes? No que tange à Transparência Pública, há o cumprimento efetivo das leis e regulamentações?**

## 1.5 METODOLOGIA DA PESQUISA

A pesquisa realizada neste estudo pode ser classificada de acordo com os aspectos: a) forma de abordagem do problema; b) de acordo com o tipo de objetivos e objetivos e c) procedimentos técnicos utilizados.

Pela forma e abordagem do problema, esta pesquisa classifica-se como quantitativa devido à mensuração dos dados coletados, os quais foram transformados em indicadores, e qualitativa devido à análise e interpretação dos dados obtidos na pesquisa quantitativa, além de associação com as informações da revisão bibliográfica, que conforme Severino (2007, p. 122) se realiza a partir do registro disponível, decorrente de pesquisas anteriores, em documentos impressos, como livros, artigos, teses etc.

Ainda que este trabalho tenha tons de pesquisa exploratória, por haver poucas conclusões dos dados disponíveis nos relatórios de gestão da Instituição, é na verdade um estudo de caso. Segundo Gil (2010), o estudo de caso é caracterizado pelo estudo mais aprofundado de um ou de poucos objetos, de maneira que permita o seu conhecimento mais detalhado.

Assim, quanto aos objetivos, trata-se, pois, de estudo de caso, que conforme Yin (2005, p. 32), “o estudo de caso é uma investigação empírica que investiga um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto da vida real” conveniente quando “as circunstâncias são complexas e podem mudar, quando as condições que dizem respeito não foram encontradas antes, quando as situações são altamente politizadas e onde existem muitos interessados”.

Ainda segundo Yin (2005), o estudo de caso pode ser tratado como importante estratégia metodológica para a pesquisa em ciências humanas, pois permite ao investigador um aprofundamento em relação ao fenômeno estudado, revelando nuances difíceis de serem enxergadas por si só.

Com relação aos procedimentos técnicos utilizados, foi realizada uma pesquisa de campo com aplicação de questionário composto por perguntas fechadas com afirmações positivas e negativas, cujo objetivo foi identificar entre outros, os procedimentos de controles internos da Instituição *versus* procedimentos de controles internos baseados na metodologia do *COSO ERM*. Para o processamento e as análises do resultado foi aplicado o modelo Palfi e Bota-Avram, que consiste na comparação entre modelos internacionais de

controle interno obtendo-se o grau de semelhança e dessemelhança entre eles a partir do cálculo do Coeficiente de *Jaccard*. O questionário foi aplicado aos servidores e colaboradores dos campi Arapiraca, Maceió e Delmiro Gouveia (Sertão) da Universidade Federal de Alagoas.

## 1.6 OBJETIVOS

Com o intuito de responder às questões da presente pesquisa, o trabalho expõe os seguintes objetivos.

### 1.6.1 Objetivo Geral

Esta pesquisa objetiva de forma geral analisar os procedimentos de controles internos adotados na Instituição de Ensino Superior, Universidade Federal de Alagoas, bem como se as legislações e regulamentações referentes à Transparência Pública estão sendo cumpridas dentro da Universidade.

### 1.6.2 Objetivos Específicos

- a. Analisar se existem procedimentos de controles internos dentro da Instituição;
- b. Descrever se os controles internos são eficazes e eficientes sob a perspectiva dos servidores que lá atuam;
- c. Identificar o grau de semelhança e dessemelhança entre os componentes do modelo *COSO ERM* e o sistema de controle interno da Universidade Federal de Alagoas.
- d. Verificar a adequação referente à Lei de Acesso à Informação

## 1.7 HIPÓTESES

De acordo com as análises realizadas, consideram-se hipóteses a serem confirmadas nesta pesquisa conforme cada situação a seguir apresentada.

Do ponto de vista dos gestores da Instituição em garantir a eficácia e eficiência dos controles internos, adotando procedimentos que viabilizem o trabalho da auditoria:

H0: Os gestores da Instituição adotam métodos e medidas através de políticas administrativas que viabilizam a concretização de suas atividades com o propósito de fazer cumprir os seus objetivos.

H1: Os gestores da Instituição não utilizam qualquer método ou políticas administrativas que viabilizam a concretização de suas atividades com o propósito de fazer cumprir os seus objetivos.

Do ponto de vista dos servidores da Instituição quanto à adequação dos procedimentos empreendidos pelos seus gestores a fim de fiscalizar as atividades propostas nos respectivos setores de atuação, conforme a metodologia do *COSO ERM*:

H0: Os servidores da Instituição são monitorados quanto ao desempenho de suas atividades funcionais, sendo as políticas administrativas, como o código de ética, de conhecimento de todos; há um fluxo regular de informações perpassando por todos os níveis hierárquicos da Universidade.

H1: Os servidores da Instituição não são monitorados quanto ao desempenho de suas atividades funcionais, inexistindo qualquer política administrativa; não existe um fluxo regular de informações perpassando por todos os níveis hierárquicos da Universidade.

Por fim, do ponto de vista do acesso à informação quanto à Transparência Pública:

H0: O acesso às informações quanto à transparência da gestão fiscal é ampla e irrestrita.

H1: O acesso às informações quanto à transparência da gestão fiscal é reduzido e restrito.

## 1.8 JUSTIFICATIVA E CONTRIBUIÇÕES

As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP) delimitam como seu objeto o patrimônio público e caracterizam como uma função social evidenciar informações de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público como forma de apoio à tomada de decisões, à prestação de contas da gestão e à instrumentalização do controle social.

Essas normas foram criadas para a consolidação da contabilidade pública brasileira. Especificamente, a NBC T 16.8 trata do controle interno aplicável às entidades públicas, objetivando garantir razoável grau de eficiência e eficácia do sistema de

informação contábil. Segundo a norma, o Controle Interno sob o enfoque contábil compreende os recursos, métodos, procedimentos e processos adotados pela entidade do setor público, com a finalidade de:

- (a) Salvar os ativos e assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais;
- (b) Dar conformidade ao registro contábil em relação ao ato correspondente;
- (c) Propiciar a obtenção de informação oportuna e adequada;
- (d) Estimular adesão às normas e às diretrizes fixadas;
- (e) Contribuir para a promoção da eficiência operacional da entidade;
- (f) Auxiliar na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações.

Prevê ainda que o controle interno compreende:

- (a) A preservação do patrimônio público;
- (b) O controle da execução das ações que integram os programas;
- (c) A observância às leis, aos regulamentos e às diretrizes estabelecidas.

Vinculado ao Ministério da Educação, o orçamento da UFAL está entre os cinco maiores do Estado. Deve ser, pois, administrado com base na legislação nacional, a qual orienta o trabalho dos servidores públicos da instituição e responsabiliza seus gestores que, por sua vez, precisam promover o funcionamento eficiente dos controles internos da instituição. Conforme Attie (2007, p. 183), os objetivos e práticas do controle interno devem estar ligados aos interesses da organização para que as políticas implantadas e objetivos almejados se realizem.

Dessa forma, a pesquisa visa contribuir para que a Universidade Federal de Alagoas conheça o atual cenário de seu Sistema de Controles Internos, apontando falhas e pontos de melhoria para que a Instituição reveja e se adeque às normas e procedimentos de Controles Internos, buscando com isso a melhora no serviço público ali oferecido aos cidadãos.

## 1.9 ESTRUTURA DO TRABALHO

O presente estudo está dividido em cinco partes.

O capítulo 1 com uma introdução, na qual são apresentados aspectos metodológicos do trabalho.

O capítulo 2 aborda a revisão da literatura com abordagens sobre os conceitos de controles internos e externos, auditoria interna e externa como forma de viabilização de um controle eficaz, e, por fim, apresentação da metodologia do *COSO ERM* que baseará a análise da pesquisa.

O capítulo 3 discorre sobre a descrição da pesquisa, cujo sujeito é a Universidade Federal de Alagoas, e da técnica para obtenção.

O capítulo 4 apresenta a análise dos resultados da pesquisa de campo.

As considerações finais encerram com as análises críticas e as conclusões da presente pesquisa, além de recomendações para novos trabalhos.

## CAPÍTULO 2 - REVISÃO DA LITERATURA

Neste capítulo será apresentado o referencial teórico que foi abordado por este estudo quanto à importância dos sistemas de controles internos como garantia de uma gestão transparente.

Destaca-se, nesse sentido, que a ciência contábil no Brasil vem passando por significativas transformações rumo à convergência aos padrões internacionais<sup>1</sup>. Desse modo, o processo de evolução da contabilidade pública deve ser analisado de forma histórica e contextualizado com o próprio processo de evolução das finanças públicas no País, ao longo do século XX.

Verifica-se que a edição da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, foi um importante marco na construção de uma administração financeira e contábil mais sólida, ao passo que esta lei estabelecia regras fundamentais para propiciar o equilíbrio das finanças públicas no País, utilizando o orçamento público como o mais essencial instrumento para atingir tal objetivo.

No ano de 1986, fora criada a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), vinculada ao Ministério da Fazenda, através do Decreto nº 95.452/86, tendo como principal atribuição administrar os sistemas de programação financeira, de execução orçamentária e de contabilidade pública.

Já no ano de 2000, fora publicada a Lei Complementar nº 101 (Lei de Responsabilidade Fiscal) que estabelece limites de dívida consolidada, garantias, operações de crédito, restos a pagar e despesas de pessoal, com o intuito de propiciar o equilíbrio das finanças públicas e instituir instrumentos de transparência da gestão fiscal.

Dessa maneira, tendo em vista a expansão dos mercados e a globalização da economia, surge a necessidade de uma uniformização e homogeneização da elaboração de demonstrações contábeis, de forma que os gestores, investidores e analistas de todo o

---

<sup>1</sup> Assim, no setor público, a Portaria MF nº 184, de 25 de agosto de 2008, e o Decreto nº 6.976, de 7 de outubro de 2009, estabeleceram que a Secretaria do Tesouro Nacional deve promover a busca da convergência aos padrões internacionais de contabilidade do setor público, respeitados os aspectos formais e conceituais estabelecidos na legislação vigente. (Manual de contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios / Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. – 5ª ed. – Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Subsecretaria de Contabilidade Pública. Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação, 2013).

mundo possam utilizar informações transparentes, confiáveis e comparáveis no processo de tomada de decisão.

Na área pública, o principal órgão que se preocupou com a necessidade da convergência das normas contábeis internacionais foi o *International Federation of Accountants* (IFAC).

Com isso, o processo de convergência no Brasil inicia-se com a participação do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON) sob a coordenação do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), que cria o Comitê Gestor da Convergência no Brasil através da Resolução CFC 1.103, de 28 de setembro de 2007, com o objetivo de desenvolver ações que propiciem a confluência das Normas Brasileiras de Contabilidade às normas internacionais.

Dando continuidade a esse processo, a Secretaria do Tesouro Nacional, recebeu a responsabilidade de identificar as necessidades de convergência aos normativos emitidos pelo CFC e pelo IFAC, promovendo, assim, por meio de Resoluções, a adoção daquelas normas no setor público. Nesse ponto, o CFC editou no ano de 2008 as NBCAP T16 – Normas de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, por meio das Resoluções do Conselho Regional de Contabilidade, nº 1.128 a 1.137/08 e Resolução nº 1.366 de 2011, referente às informações de custos na área pública.

Ressalta-se que o objetivo das NBCASP e dos Manuais de Contabilidade aplicados ao Setor Público, segundo Silva (2014, p. 65), consiste na construção, na área pública, de um conjunto de normas em bases científicas, diferenciando a Ciência Contábil da legislação vigente, com vistas a sua apresentação aos profissionais de contabilidade atuantes no setor público e aos diversos extratos de usuários, indicando como principais vantagens pela sua implantação a maior transparência, aumento da comparabilidade, informações com mais qualidade e mundo plano.

Nesse sentido, com a finalidade de concretizar esse conjunto normativo estabelecido pelos diversos órgãos acerca da contabilidade pública, de rigor, há a implementação de um controle quanto às atividades desempenhadas por cada órgão público.

Assim, pode-se inferir que controle, no âmbito da Administração Pública é, segundo os ensinamentos de Meirelles (2006, p. 663), a faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro.

Desse modo, trabalhar-se-á, nesta pesquisa, com a metodologia elaborada pelo *COSO (Committee of Sponsoring Organizations)*, que publicou métodos práticos, amplamente aceitos, para o estabelecimento de controles internos e para determinação de sua efetividade para avaliação dos Sistemas de Controles Internos da Universidade Federal de Alagoas.

## 2.1. DA CONTABILIDADE PÚBLICA

Preliminarmente, é importante notar que a principal finalidade da Contabilidade é a promoção de meios informativos e de controle com o propósito de coletar a universalidade dos dados da empresa ou instituição que tenham, ou devam ter, impacto, podendo, dessa forma, causar variações em sua posição patrimonial. Dessa maneira, tem-se que a Contabilidade é o instrumento de medição e avaliação do patrimônio e dos resultados obtidos pela gestão da Administração da entidade.

Nesse sentido, Kohama (2008, p. 25) conceitua Contabilidade como:

[...] uma técnica capaz de produzir, com oportunidade e fidedignidade, relatórios que sirvam à administração no processo de tomada de decisões e de controle de seus atos, demonstrando, por fim, os efeitos produzidos por esses atos de gestão no patrimônio da entidade.

Assim, como uma das divisões da Ciência Contábil encontra-se a Contabilidade Pública, que possui características especiais, devendo ser observada e controlada, sendo conceituada pela Divisão de Inspeção da Contabilidade, Kohama (2008, pág.25), como “o ramo da contabilidade que estuda, orienta, controla e demonstra a organização e execução da Fazenda Pública; o patrimônio público e suas variações”.

Nessa toada, destaca-se o disposto no art. 83 da Lei nº 4.320/64 afirmando que “a contabilidade evidenciará perante a Fazenda Pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados”.

Isso posto, tem-se que o campo de atuação da Contabilidade Pública é o das pessoas jurídicas de Direito Público (União, Estados, Distrito Federal, Municípios e suas autarquias, bem como fundações e empresas públicas quando sujeitas ao controle e Administração Pública).

Assim, Piscitelli (2006, p. 01) ensina que a aplicação de recursos públicos provenientes do Tesouro se faz dentro de uma programação específica que está sujeita a controles formais, obrigatórios, dos sistemas de controle interno e externo. Conseqüentemente, sua contabilização deve seguir um modelo que assegure uma padronização adequada. Com isso, além de um Plano de Contas Único, os demonstrativos contábeis também são obrigatórios e padronizados quando tratados no âmbito de cada esfera da Administração.

Com relação à consolidação das contas do Setor Público, a Lei Complementar nº 101/2000 estabeleceu diretrizes para sua elaboração, bem como definiu prazos para serem encaminhadas, determinando, inclusive, que haja ampla divulgação e acesso ao público, tema que será tratado em outro momento desta pesquisa.

### 2.1.1 Objeto da Contabilidade Pública

Nota-se que a Contabilidade Pública tem como objeto o patrimônio das pessoas jurídicas de Direito Público. Patrimônio esse que pode ser entendido como o conjunto de bens, direitos e obrigações vinculados àquelas pessoas jurídicas.

Dito isso, frisa-se que os bens públicos de uso comum, generalizados e indiscriminados, tais como praças, ruas e estradas, não integram o patrimônio dos órgãos e entidades da Administração Pública, e, conseqüentemente, não são objetos de revelação contábil.

Para melhor elucidar dúvidas acerca do tema de bens públicos, o art. 99 do Código Civil traz de maneira categórica a classificação destes como sendo:

- I - os de uso comum do povo, tais como rios, mares, estradas, ruas e praças;
- II - os de uso especial, tais como edifícios ou terrenos destinados a serviço ou estabelecimento da administração federal, estadual, territorial ou municipal, inclusive os de suas autarquias;

III - os dominicais, que constituem o patrimônio das pessoas jurídicas de direito público, como objeto de direito pessoal, ou real, de cada uma dessas entidades.  
Parágrafo único. Não dispondo a lei em contrário, consideram-se dominicais os bens pertencentes às pessoas jurídicas de direito público a que se tenha dado estrutura de direito privado.

Nessa seara, Piscitelli (2006, p. 05) explica que há importante distinção a ser feita entre patrimônio público e patrimônio contábil dos órgãos e entidades da Administração Pública, de forma que os bens de uso comum, embora também formados com recursos públicos, não compõem formalmente o patrimônio contábil que constitui o objeto da Contabilidade. Assim, esse patrimônio associa-se ao respectivo órgão ou entidade.

Desse modo, é justamente a natureza peculiar dos entes públicos que enaltece a importância da Contabilidade no âmbito dos órgãos e entidades que integram a Administração Pública. Sendo assim, o planejamento e o controle são funções básicas da Contabilidade.

Pelo exposto, concorda-se com o que Piscitelli (2006, p. 06) conclui acerca da relevância da Contabilidade Pública, no sentido de que:

A sistematização e a formalização das informações, especialmente por meio do conhecimento do estado e das variações do patrimônio dos órgãos e entidades que integram a Administração Pública, são indispensáveis ao acompanhamento das ações das organizações do Estado e ao julgamento público da atuação de seus dirigentes e responsáveis.

### 2.1.1 Da eficácia e eficiência

Para melhor compreensão a respeito das diferenças entre os termos eficácia e eficiência expõe-se os ensinamentos de Idalberto Chiavenato (1994, p. 70) que explica que toda organização deve ser analisada sob o escopo da eficácia e da eficiência, ao mesmo tempo, sendo que:

eficácia é uma medida normativa do alcance dos resultados, enquanto eficiência é uma medida normativa da utilização dos recursos nesse processo. (...) A eficiência é uma relação entre custos e benefícios. Assim, a eficiência está voltada para a melhor maneira pela qual as coisas devem ser feitas ou executadas (métodos), a fim de que os recursos sejam aplicados da forma mais racional possível (...)

Dessa forma, salienta-se que a eficiência não se preocupa com os fins, mas apenas com os meios, ela está inserida nas operações com vista voltada para os aspectos internos

da organização. Logo, quem se preocupa com os fins, em atingir os objetivos é a eficácia, que se insere diretamente no êxito do alcance dos objetivos, com foco nos aspectos externos da organização.

À medida que o administrador se preocupa em fazer corretamente as coisas, ele está se voltando para a eficiência (melhor utilização dos recursos disponíveis). Porém, quando ele utiliza estes instrumentos fornecidos por aqueles que executam para avaliar o alcance dos resultados, isto é, para verificar se as coisas bem feitas são as que realmente deveriam ser feitas, então ele está se voltando para a eficácia (alcance dos objetivos através dos recursos disponíveis). (Chiavenato, 1994, p. 70). (Chiavenato, 1994, p. 70).

Neste aspecto, Torres (2004, p. 175) traz os dois conceitos para a área pública:

Eficácia: basicamente, a preocupação maior que o conceito revela se relaciona simplesmente com o atingimento dos objetivos desejados por determinada ação estatal, pouco se importando com os meios e mecanismos utilizados para atingir tais objetivos. Eficiência: aqui, mais importante que o simples alcance dos objetivos estabelecidos é deixar explícito como esses foram conseguidos. Existe claramente a preocupação com os mecanismos utilizados para obtenção do êxito da ação estatal, ou seja, é preciso buscar os meios mais econômicos e viáveis, utilizando a racionalidade econômica que busca maximizar os resultados e minimizar os custos, ou seja, fazer o melhor com menores custos, gastando com inteligência os recursos pagos pelo contribuinte.

### 2.1.2 Regime Contábil

Inicialmente, devemos ter em mente que o Brasil incorporou na legislação contábil o princípio da competência, tendo a Resolução n° 530, de 23 de outubro de 1981, do Conselho Federal de Contabilidade elencado os princípios fundamentais da Contabilidade para elaboração das demonstrações contábeis. E, posteriormente, expediu a Resolução n° 750, de 29 de dezembro de 1993, que em seu art. 9° dispõe que:

O Princípio da Competência determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento. Parágrafo único. O Princípio da Competência pressupõe a simultaneidade da confrontação de receitas e de despesas correlatas<sup>2</sup>.

Por conseguinte, Kohama (2008, p. 30) define regime contábil como sendo um sistema de escrituração contábil. Assim, pressupõe-se que os regimes contábeis de escrituração tenham sido considerados úteis pelo consenso profissional, de tal sorte que o seu uso seja constante e até obrigatório.

---

<sup>2</sup> Redação dada pela Resolução CFC n°. 1282/10.

O Brasil adota na Contabilidade Pública um regime contábil de escrituração misto, como se deflui do art. 35 da Lei, nº 4.320/64.

Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro:

I - as receitas nele arrecadadas;

II - as despesas nele legalmente empenhadas.

### 2.1.3 Estrutura Político-administrativa Brasileira

De forma elementar, quando se passa ao estudo da estrutura político-administrativa do Brasil é necessária à compreensão da concepção moderna de organização e funcionamento dos serviços públicos a serem prestados aos administrados.

Dessa feita, conforme dispõe o art. 18 da Constituição Federal de 1988, tem-se que a organização político-administrativa brasileira compreende a União (integrando na sua organização os Territórios Federais), os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos com autonomia.

#### 2.1.3.1 Organização do Estado e da Administração

A organização do Estado, no entendimento de Meirelles (2006, p. 61), “é matéria constitucional no que concerne à divisão política do território nacional, à estruturação dos Poderes, à forma de Governo, ao modo de investidura dos governantes, aos direitos e garantias dos governados”.

As entidades com autonomia política, no entanto, são unicamente a União, os Estados-membros, os Municípios e o Distrito Federal. Assim, as demais pessoas jurídicas instituídas ou autorizadas a se constituírem por lei são autarquias ou fundações. Desse modo, constitui-se a Administração Pública englobando as entidades com autonomia política, as autárquicas, fundacionais, empresariais e paraestatais.

Sendo assim, estruturada a organização do Estado, com a instituição dos Três Poderes, quais sejam o legislativo, o executivo e o judiciário, que compõem o Governo, e a divisão política do território nacional, segue-se a organização da Administração com a estruturação legal das entidades e órgãos que irão desempenhar as funções através de agentes públicos. Tal organização é realizada mediante lei, e, excepcionalmente, por

decreto e normas inferiores, quando não exige a criação de cargos nem aumenta a despesa pública.

Nesse sentido, cabe conceituar o que vem a ser a Administração Pública para melhor compreensão dos tópicos futuros.

Meirelles (2006, p. 64) define Administração Pública em sentido formal como sendo o “conjunto de órgãos instituídos para consecução dos objetivos do Governo”, e em sentido material como sendo “o conjunto de funções necessárias aos serviços públicos em geral”; por fim, em acepção operacional, entende-se como sendo “o desempenho perene e sistemático, legal e técnico, dos serviços próprios do Estado ou por ele assumidos em benefício da coletividade”. Por outro lado, numa visão global, entende-se que a Administração é “todo o aparelhamento do Estado preordenado à realização de serviços visando à satisfação das necessidades coletivas”.

Dito isso, cabe ressaltar que os atos de execução, mais conhecidos como atos administrativos, são praticados por intermédio das entidades da Administração, bem como por seus órgãos e agentes.

#### 2.1.3.2 Entidades políticas e administrativas

Tendo em vista que a presente pesquisa se desenvolve perante uma autarquia federal, Universidade Federal de Alagoas - UFAL é de grande valia a apresentação de um estudo acerca de todos os componentes da estrutura da Administração Pública.

Isso posto, observa-se que entidade é toda pessoa jurídica, sendo pública ou privada. No que tange a órgãos públicos, tem-se que estes são elementos despersonalizados incumbidos da realização de determinadas atividades da entidade a que pertencem através dos seus agentes públicos, que definem-se como toda pessoa física incumbida, definitiva ou transitoriamente, do exercício de alguma função estatal.

No que se refere à classificação das entidades que compõem a organização política e administrativa brasileira, são divididas em: estatais, autárquicas, fundacionais, empresariais e paraestatais.

Neste trabalho, deu-se enfoque às entidades estatais e autárquicas.

Dessa forma, Meirelles (2006, p. 66) classifica as entidades estatais como sendo aquelas “pessoas jurídicas de Direito Público que integram a estrutura constitucional do Estado e têm poderes políticos e administrativos, tais como a União, os Estados-membros, os Municípios e o Distrito Federal”. E distingue a União dos demais no que concerne ao aspecto da soberania, tendo em vista que somente a União é soberana, possuindo as demais entidades apenas autonomia política, administrativa e financeira.

No tocante às entidades autárquicas, o autor supracitado as conceitua como sendo aquelas “pessoas jurídicas de Direito Público, de natureza meramente administrativa, criados por lei específica, para a realização de atividades, obras ou serviços descentralizados da entidade estatal que as criou”. Assim, tais entidades funcionam e operam na forma em que a lei estabelece e nos termos de seus regulamentos. Verificou-se, nesses termos, que as autarquias podem desempenhar atividades educacionais, como é o caso da UFAL, previdenciárias, como o INSS, e quaisquer outras outorgadas pela entidade estatal-matriz sem, porém, haver subordinação hierárquica, sujeitas apenas ao controle finalístico de sua administração e da conduta de seus dirigentes.

Complementando o disposto acima, a definição de autarquia encontra-se no art. 5º do Decreto-Lei nº 200/67 como sendo “o serviço autônomo, criado por lei, com personalidade, patrimônio e receita próprios para executar atividades típicas da Administração Pública, que requeiram, para seu melhor funcionamento, gestão administrativa e financeira descentralizada”.

Com isso, passou-se ao estudo dos poderes e deveres dos gestores dos bens e interesses da comunidade.

### 2.1.3.3 Poderes e deveres do administrador

Dentre a universalidade dos poderes e deveres, destacando-se o poder-dever de agir, o dever de eficiência, o dever de probidade e o dever de prestar contas, incumbidos aos administradores públicos, examinar-se-á com maior cautela os dois últimos, visto que estão intimamente ligados com o tema central da pesquisa.

Os gestores investidos de competência decisória passam a ser autoridade com poderes e deveres específicos do cargo ou função, expressos em lei, e, assim, com responsabilidades próprias de suas atribuições.

Destarte, cada agente administrativo é investido da fundamental parcela de poder público para o desempenho de suas atribuições.

Nesses termos, observa-se a necessidade do dever de probidade, que se encontra constitucionalmente integrado na conduta do administrador público como elemento necessário para a legitimidade de seus atos.

Nesse sentido, encontra-se no texto constitucional de 1988 a sanção quando da ocorrência de improbidade administrativa, que dispõe:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

§ 4º - Os atos de improbidade administrativa importarão a suspensão dos direitos políticos, a perda da função pública, a indisponibilidade dos bens e o ressarcimento ao erário, na forma e gradação previstas em lei, sem prejuízo da ação penal cabível.

Ainda sobre o tema, ressalta-se a Lei nº 8.429/92 que dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de improbidade administrativa, classificando em três espécies: a) Dos Atos de Improbidade Administrativa que Importam Enriquecimento Ilícito; b) Dos Atos de Improbidade Administrativa que Causam Prejuízo ao Erário; e c) Dos Atos de Improbidade Administrativa que Atentam Contra os Princípios da Administração Pública, respectivamente previstos nos artigos 9º, 10º e 11º da referida lei.

A sanção para o agente que cometer algum dos atos citados está prevista no art. 12 do mesmo diploma legal disposto em:

Art. 12. Independentemente das sanções penais, civis e administrativas previstas na legislação específica, está o responsável pelo ato de improbidade sujeito às seguintes cominações, que podem ser aplicadas isolada ou cumulativamente, de acordo com a gravidade do fato;

I - na hipótese do art. 9º, perda dos bens ou valores acrescidos ilicitamente ao patrimônio, ressarcimento integral do dano, quando houver, perda da função pública, suspensão dos direitos políticos de oito a dez anos, pagamento de multa civil de até três vezes o valor do acréscimo patrimonial e proibição de contratar com o Poder Público ou receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios, direta ou indiretamente, ainda que por intermédio de pessoa jurídica da qual seja sócio majoritário, pelo prazo de dez anos;

II - na hipótese do art. 10, ressarcimento integral do dano, perda dos bens ou valores acrescidos ilicitamente ao patrimônio, se concorrer esta circunstância, perda da função pública, suspensão dos direitos políticos de cinco a oito anos, pagamento de multa civil de até duas vezes o valor do dano e proibição de contratar com o Poder Público ou receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios, direta ou indiretamente, ainda que por intermédio de pessoa jurídica da qual seja sócio majoritário, pelo prazo de cinco anos;

III - na hipótese do art. 11, ressarcimento integral do dano, se houver, perda da função pública, suspensão dos direitos políticos de três a cinco anos, pagamento de multa civil de até cem vezes o valor da remuneração percebida pelo agente e proibição de contratar com o Poder Público ou receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios, direta ou indiretamente, ainda que por intermédio de pessoa jurídica da qual seja sócio majoritário, pelo prazo de três anos.

Parágrafo único. Na fixação das penas previstas nesta lei o juiz levará em conta a extensão do dano causado, assim como o proveito patrimonial obtido pelo agente.

Assim, observou-se que paralelamente ao dever de probidade encontra-se o dever de prestar contas como complemento natural daquele.

Meirelles (2006, p. 109) ensina que o dever de prestar contas é “a decorrência natural da administração como encargo de gestão de bens e interesses alheios”. Complementa afirmando que “a prestação de contas não se refere apenas aos dinheiros públicos, à gestão financeira, mas a todos os atos de governo e de administração”. Tal dever acentua-se mais ainda na gestão financeira, onde a Carta Magna o impõe expressamente em seus artigos 70 a 75, não apenas para os administradores como também para todos aqueles responsáveis por bens e valores públicos.

Nessa perspectiva, as normas de auditoria da INTOSAI<sup>3</sup> conceituam a *accountability* pública “como a obrigação que tem as pessoas ou entidades às quais se tenham confiado recursos, incluídas as empresas e corporações públicas, de assumir as responsabilidades de ordem fiscal, gerencial e programática que lhes foram conferidas, e de informar a quem lhes delegou essas responsabilidades”, conforme contextualização retirada do Boletim do Tribunal de Contas da União Especial – Ano XLIII, nº. 29, 2010, p. 11.

Ademais, constatou-se que, além de informar e justificar, a relação de *accountability* envolve ainda a dimensão referente aos elementos que obrigam ao cumprimento das legislações, sujeitando o abuso de poder e a negligência no uso dos recursos públicos ao exercício das sanções legais.

---

<sup>3</sup> A Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) é uma organização autônoma, independente e apolítica com status consultivo especial no Conselho Econômico e Social das Nações Unidas (ECOSOC) na qual o Tribunal de Contas da União é membro sendo a principal fonte normativa de auditoria para o setor público em todo o mundo. No Brasil, suas normas são seguidas por todos os órgãos de controle externo.

Nessa seara, verifica-se que a missão institucional do Tribunal de Contas da União visa assegurar a efetiva e regular gestão dos recursos públicos em benefício da sociedade, apresentando-se como órgão de controle externo das relações de *accountability* que se estabelecem entre os administradores públicos, o Parlamento e a sociedade.

Desse modo, é imperativa a observação das normas contábeis que respaldam e garantam que as informações relativas às prestações de contas dos administradores públicos sejam confiáveis e correspondam à realidade. Dito isso, passou-se ao estudo das normas aplicáveis à Contabilidade Pública.

#### 2.1.4 Normas aplicáveis à Contabilidade Pública

Considerando a convergência das normas contábeis brasileiras às internacionais, já comentadas anteriormente nesta pesquisa, fora publicada a Portaria nº 184/2008, do Ministério da Fazenda, que dispunha sobre as diretrizes a serem observadas no setor público quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-las convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

Outrossim, com a criação do Comitê Gestor da Convergência no Brasil, que ficou responsável pelo desenvolvimento de ações para promover a convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público às normas internacionais, até 2012, o CFC editou, em 2008, as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP).

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) iniciou a publicação, em 2008, das primeiras Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC T 16) com o objetivo de padronizar as práticas contábeis brasileiras do setor público e iniciar a adoção dos padrões internacionais.

As Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público T.16, que foram aprovadas pelas Resoluções nº 1.128 a 1.137, de 2008 e nº 1.366/2011 são as seguintes:

Quadro 1 - Normas de contabilidade aplicadas ao setor público (continua)

Norma n.	Resolução CFC	Tema
----------	---------------	------

NBCT16.1	1.128/08	Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação
NBCT16.2	1.129/08	Patrimônio e Sistemas Contábeis
NBCT16.3	1.130/08	Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil
NBCT16.4	1.131/08	Transações no Setor Público
NBCT16.5	1.132/08	Registro Contábil
NBCT16.6	1.133/08	Demonstrações Contábeis
NBCT16.7	1.134/08	Consolidação das Demonstrações Contábeis
NBCT16.8	1.135/08	Controle Interno
NBCT16.9	1.136/08	Depreciação, Amortização e Exaustão
NBCT16.10	1.137/08	Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público
NBCT16.11	1.366/11	Sistemas de Informação de Custos do Setor Público

**Fonte:** Adaptado de SILVA (2014, pág.65)

As Normas 16.1, 16.2, 16.3, 16.8 estão descritas a seguir, em razão de tratarem do objeto de estudo da contabilidade pública voltada para a evidenciação e o controle do patrimônio, que são temas de interesse desta pesquisa, e encontram-se disponíveis e atualizadas no portal do CFC<sup>4</sup>.

#### 2.1.4.1 NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação.

Esta Norma estabelece a conceituação, o objeto e o campo de aplicação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Dessa forma, conceituou como Campo de Aplicação o espaço de atuação do Profissional de Contabilidade que demanda estudo, interpretação, identificação, mensuração, avaliação, registro, controle e evidenciação de fenômenos contábeis, decorrentes de variações patrimoniais em:

(a) entidades do setor público, aqui definidas como órgãos, fundos e pessoas jurídicas de direito público ou que, possuindo personalidade jurídica de direito privado, recebam, guardem, movimentem, gerenciem ou apliquem recursos públicos, na execução de suas atividades. Equiparam-se, para efeito contábil, as pessoas físicas que recebam subvenção, benefício, ou incentivo, fiscal ou creditícias, de órgão público; e

<sup>4</sup>As demais normas podem ser encontradas no portal do CFC pelo link <[http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/11/setor\\_publico.pdf](http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/11/setor_publico.pdf)> Acesso em 10.09.2015.

(b) ou de entidades que recebam, guardem, movimentem, gerenciem ou apliquem recursos públicos, na execução de suas atividades, no tocante aos aspectos contábeis da prestação de contas.

A Instrumentalização do Controle Social fora definida aqui como sendo o compromisso fundado na ética profissional, que pressupõe o exercício cotidiano de fornecer informações que sejam compreensíveis e úteis aos cidadãos no desempenho de sua soberana atividade de controle do uso de recursos e patrimônio público pelos agentes públicos.

Ademais, padronizou-se o entendimento a respeito das Normas e Técnicas Próprias da Contabilidade Aplicada ao Setor Público como sendo o conjunto de normas, conceitos e procedimentos de avaliação e mensuração, registro e divulgação de demonstrações contábeis, aplicação de técnicas que decorrem da evolução científica da Contabilidade, bem como quaisquer procedimentos técnicos de controle contábil e prestação de contas previstos, que propiciem o controle social, além da observância das normas aplicáveis.

O Patrimônio Público foi definido como sendo o conjunto de direitos e bens, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelas entidades do setor público, que seja portador ou represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerente à prestação de serviços públicos ou à exploração econômica por entidades do setor público e suas obrigações.

Dentre outras definições e conceituações já abordadas anteriormente sobre a Contabilidade aplicada ao Setor Público, tal norma trouxe um importante entendimento referente à função social da Contabilidade Aplicada ao Setor Público que deve refletir, sistematicamente, o ciclo da administração pública para evidenciar informações necessárias à tomada de decisões, à prestação de contas e à instrumentalização do controle social.

No tocante ao campo de aplicação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público nota-se que esta abrange todas as entidades do setor público. E tais entidades abrangidas pelo campo de aplicação devem observar as normas e as técnicas próprias da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, considerando-se o seguinte escopo:

(a) integralmente, as entidades governamentais, os serviços sociais e os conselhos profissionais;

(b) parcialmente, as demais entidades do setor público, para garantir procedimentos suficientes de prestação de contas e instrumentalização do controle social.

Por fim, a NBC T 16.1 dispõe acerca da Unidade Contábil afirmando que a soma, agregação ou divisão de patrimônio de uma ou mais entidades do setor público resultará em novas unidades contábeis. Esse procedimento será utilizado nos seguintes casos:

(a) registro dos atos e dos fatos que envolvem o patrimônio público ou suas parcelas, em atendimento à necessidade de controle e prestação de contas, de evidenciação e instrumentalização do controle social;

(b) unificação de parcelas do patrimônio público vinculadas a unidades contábeis descentralizadas, para fins de controle e evidenciação dos seus resultados; e

(c) consolidação de entidades do setor público para fins de atendimento de exigências legais ou necessidades gerenciais.

Classificando-se em:

- Originária – representa o patrimônio das entidades do setor público na condição de pessoas jurídicas;
- Descentralizada – representa parcela do patrimônio de Unidade Contábil Originária;
- Unificada – representa a soma ou a agregação do patrimônio de duas ou mais Unidades Contábeis Descentralizadas; e
- Consolidada – representa a soma ou a agregação do patrimônio de duas ou mais Unidades Contábeis Originárias.

Notou-se, assim, a relação estabelecida entre o conceito de Unidade Contábil Originária com o conceito de Unidade Orçamentária disposto no artigo 14 da Lei Federal nº 4.320/64, afirmando que constitui unidade orçamentária o agrupamento de serviços subordinados ao mesmo órgão ou repartição a que serão consignadas dotações próprias.

No que tange ao controle contábil segregado por Unidade Contábil Originária, verificou-se que o artigo 50, inciso III, da Lei de Responsabilidade Fiscal, determina que as demonstrações contábeis devam compreender, isolada e conjuntamente, as transações e operações de cada órgão, fundo ou entidade da administração direta, autárquica e fundacional, inclusive empresa estatal dependente.

#### 2.1.4.2 NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis

Esta Norma estabelece o conceito de patrimônio público, sua classificação sob o enfoque contábil, bem como o conceito e a estrutura do sistema de informação contábil, além de apresentar o conceito de sistema e de subsistemas de informações contábeis para as entidades públicas.

Relativo à classificação dos elementos patrimoniais, a norma estabelece critérios para a classificação do Ativo e Passivo em Circulante e Não Circulante, com base nas particularidades de Circulante, sendo o conjunto de bens e direitos realizáveis e obrigações exigíveis até doze meses da data das demonstrações contábeis (redação dada pela Resolução CFC nº 1.437/13); Conversibilidade sendo a transformação de bens e direitos em moeda; Exigibilidade, qualidade do que é exigível, ou seja, características inerentes às obrigações pelo prazo de vencimento; Não Circulante o conjunto de bens e direitos realizáveis e obrigações exigíveis após doze meses da data das demonstrações contábeis (redação dada pela Resolução nº 1.437/13); e por último, a *Unidade Contábil* sendo a soma, a agregação ou a divisão de patrimônios autônomos de uma ou mais entidades do setor público.

A Resolução nº. 1.437/2013 delinea o sistema contábil que compreende os subsistemas de informações, sobre identificação, mensuração, avaliação, registro, controle e evidenciação dos atos e dos fatos da gestão do patrimônio público, com o objetivo de orientar e suprir o processo de decisão, a prestação de contas e a instrumentalização do controle social. Na forma de sistema de informações, cujos subsistemas, todavia, possam oferecer produtos diferentes sem razão da respectiva especificidade, convergem para o produto final, que é a informação sobre o patrimônio público.

Esse sistema está estruturado em (a) *Orçamentário* – registra, processa e evidencia os atos e os fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária; O (b) *Patrimonial* – registra, processa e evidencia os fatos financeiros e não financeiros relacionados com as variações qualitativas e quantitativas do patrimônio público; (c) *Custos* – registra, processa e evidencia os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública, consoante a NBC T 16.11 (redação dada pela

Resolução nº 1.437/13); (d) *Compensação* – registra, processa e evidencia os atos de gestão cujos efeitos possam produzir modificações no patrimônio da entidade do setor público, bem como aqueles com funções específicas de controle. Este item vem atender o artigo 105 da Lei Federal nº 4.320/64, onde prevê que o Balanço Patrimonial deve demonstrar em contas de compensação os bens, valores, obrigações e situações que, imediata ou indiretamente, possam vir a afetar o patrimônio.

A NBC T 16.2 afirma que os subsistemas devem estar integrados entre si a outros subsistemas de informações de forma a subsidiar a administração pública sobre (a) desempenho da unidade contábil no cumprimento da sua missão; (b) avaliação dos resultados obtidos na execução das ações do setor público com relação à economicidade, à eficiência, à eficácia e à efetividade (redação dada pela Resolução nº 1.437/13); (c) avaliação das metas estabelecidas pelo planejamento; (d) avaliação dos riscos e das contingências; e (e) conhecimento da composição e movimentação patrimonial (incluída na Resolução nº 1.437/13).

#### 2.1.4.3 NBC T 16.3 – Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil

Essa Norma estabelece as bases para controle contábil do planejamento desenvolvido pelas entidades do setor público, expresso em planos hierarquicamente interligados que compreende: *Avaliação de desempenho*: a ferramenta de gestão utilizada para a aferição de aspectos de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de programas e ações executadas por entidades do setor público. *Planejamento*: o processo contínuo e dinâmico voltado à identificação das melhores alternativas para o alcance da missão institucional, incluindo a definição de objetivos, metas, meios, metodologia, prazos de execução, custos e responsabilidades, materializados em planos hierarquicamente interligados. *Plano hierarquicamente interligado*: o conjunto de documentos elaborados com a finalidade de materializar o planejamento por meio de programas e ações, compreendendo desde o nível estratégico até o nível operacional, bem como propiciar a avaliação e a instrumentalização do controle.

Na Administração Pública Brasileira os planos hierarquicamente interligados se traduzem no Plano Plurianual – PPA (de acordo com a Constituição Federal de 1988, o PPA é o instrumento orçamentário destinado a estabelecer as diretrizes, objetivos e metas da administração pública dos entes federados), Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO

(Prevista no art. 165, § 2º, da CF/88, compreende as metas e prioridades da administração pública para o exercício seguinte, incluindo as despesas de Capital, detalhando a parcela do PPA que será realizada), e a Lei Orçamentária Anual – LOA (prevista no § 5º, da Constituição Federal de 1988, deve conter a estimativa das receitas e a fixação das despesas da administração pública direta e indireta em um determinado exercício, compreendendo o período de 01.01 a 31.12, tempo esse que coincide com o ano civil).

A norma trouxe como inovação a ampliação do controle contábil sobre os instrumentos de planejamento, onde além de evidenciar a execução orçamentária anual (LOA) pretende-se acompanhar o cumprimento das metas estratégicas contidas no PPA.

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público deve permitir a integração dos planos hierarquicamente interligados, comparando suas metas programadas com as realizadas, e evidenciando as diferenças relevantes por meio de notas explicativas. A evidenciação deve contribuir para a tomada de decisão e facilitar a instrumentalização do controle social, de modo a permitir que se conheçam o conteúdo, a execução e a avaliação do planejamento das entidades do setor público a partir de dois níveis de análise: (a) a coerência entre os planos hierarquicamente interligados nos seus aspectos quantitativos e qualitativos; (b) a aderência entre os planos hierarquicamente interligados e a sua implementação. As informações dos planos hierarquicamente interligados devem ser detalhadas por ano, ações, valores e metas. Na avaliação da execução dos planos hierarquicamente interligados, devem ser evidenciadas as eventuais restrições ocorridas e o seu respectivo impacto.

#### 2.1.4.4 NBC T 16.8 – Controle Interno

Esta norma trata dos referenciais para o controle interno como suporte do sistema de informação contábil, no sentido de minimizar riscos e dar efetividade às informações da contabilidade, visando contribuir para o alcance dos objetivos da entidade do setor público. Ademais, apresenta como finalidade do Controle: (a) salvaguardar os ativos e assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais; (b) dar conformidade ao registro contábil em relação ao ato correspondente; (c) propiciar a obtenção de informação oportuna e adequada; (d) estimular adesão às normas e às diretrizes fixadas; (e) contribuir para a promoção da eficiência operacional da entidade; (f) auxiliar na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações.

A NBC T 16.8 prevê ainda que o controle interno deve ser exercido em todos os níveis da entidade do setor público compreendendo: (a) a preservação do patrimônio público; (b) o controle da execução das ações que integram os programas; a observância às leis, aos regulamentos e às diretrizes estabelecidas. Classifica-os em: (a) operacional – relacionado às ações que propiciem o alcance dos objetivos da entidade; (b) contábil – relacionado à veracidade e à fidedignidade dos registros e das demonstrações contábeis; e (c) normativo – relacionado à observância da regulamentação pertinente.

Trata-se ainda da estrutura de controle interno que compreende o ambiente de controle; mapeamento e avaliação de riscos; procedimentos de controle; informação e comunicação; e monitoramento. O ambiente de controle descreve o grau de comprometimento em todos os níveis da administração e em seu conjunto com a qualidade do controle interno.

Por conseguinte, é necessário mapear e avaliar os riscos, identificando as condições que podem afetar a qualidade da informação contábil, assim como a probabilidade de ocorrência dos riscos e a forma como são gerenciados; também definir as ações a serem implementadas para prevenir a sua ocorrência ou minimizar seu potencial. Por outro lado, dar resposta ao risco, indicando a decisão gerencial para mitigá-lo, a partir de uma abordagem geral e estratégica, considerando as hipóteses de eliminação, redução, aceitação ou compartilhamento dos riscos.

Com relação ao monitoramento, este compreende o acompanhamento dos pressupostos do controle interno, visando assegurar a sua adequação aos objetivos, ao ambiente, aos recursos e aos riscos da organização. Já o sistema de informação e comunicação da entidade do setor público deve identificar, armazenar e comunicar toda informação relevante, na forma e no período determinados, a fim de permitir a realização dos procedimentos estabelecidos e outras responsabilidades, orientar a tomada de decisão, permitir o monitoramento de ações e contribuir para a realização de todos os objetivos de controle interno.

O controle é um dos princípios básicos da administração, seja ela pública ou privada, e no caso da Administração Pública brasileira, Jund (2008, p. 659) afirma que os sistemas de controles são mecanismos vitais ao desenvolvimento, para não dizer a sobrevivência dos sistemas de gestão dos recursos públicos.

Nesse sentido, Attie (2007, p. 25) certifica que o ramo contábil voltado para testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial é a auditoria, que é implantada com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado. Assim, estudar-se-á no tópico seguinte a importância de realização de auditorias internas e externas para obtenção de informações precisas e relevantes à tomada de decisão do gestor público.

## 2.2 AUDITORIA, CONTROLE, GESTÃO DE RISCO E TRANSPARÊNCIA PÚBLICA.

### 2.2.1 Auditoria

Como exposto anteriormente, a auditoria é uma especialização contábil que objetiva atestar a eficiência e eficácia do controle patrimonial. Assim, Attie (2006, p. 25) preconiza que a auditoria das demonstrações financeiras visa às informações contidas nessas afirmações. Dessa forma, é evidente que todos os itens, formas e métodos que as influenciam também estarão sendo examinados. Ademais, explica, ainda, que tal exame engloba a “verificação documental, os livros e registros com características controladoras, a obtenção de evidências de informações de caráter interno ou externo que se relacionam com o controle do patrimônio e a exatidão dos registros e as demonstrações deles decorrentes”.

A INTOSAI conceitua auditoria como:

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.

Nesse sentido, a IFAC (*International Federation of Accountants*) define auditoria da seguinte forma:

Auditoria é uma verificação ou exame feito por um auditor dos documentos de prestação de contas com o objetivo de habilitá-lo a expressar uma opinião sobre os referidos documentos de modo a dar a eles maior credibilidade.

No glossário de termos do Controle Externo do Tribunal de Contas da União, a auditoria é conceituada como:

Auditoria é o processo sistemático, documentado e independente de se avaliar objetivamente uma situação ou condição para determinar a extensão na qual critérios são atendidos, obter evidências quanto a esse atendimento e relatar os resultados dessa avaliação a um destinatário predeterminado.

É importante destacar que os exames de auditoria obedecem às normas que serão tratadas nos tópicos futuros deste trabalho.

Para tanto, iniciou-se o estudo acerca da auditoria contemplando o breve histórico dessa prática no Brasil e no mundo, e, em seguida, passa-se à contextualização com a problemática em estudo.

#### 2.2.1.1 Breve Histórico da Auditoria

A partir da compreensão histórica do surgimento da auditoria, entende-se a sua natureza e finalidade no cenário atual.

Para Cruz (2008, p. 05), a auditoria já existia mesmo antes da exploração mercantil de nosso continente, sendo originária da Inglaterra, onde fora criado, segundo Attie (2006, p. 28), o cargo de auditor do Tesouro, em 1314.

Essa versão histórica vincula o surgimento da auditoria à sua aplicação na fiscalização das receitas públicas e do tesouro, supostamente ocorrido no início do século XIV.

Já nos séculos XV e XVI, quando das expedições marítimas, a necessidade de conferência dos valores monetários arrecadados cresce consideravelmente, tendo em vista que os empreendedores da época tiveram que responder por um volume elevado de capital. Assim, uma das soluções encontradas fora a parceria de capitais e o surgimento de financiadores de expedições.

Nesse contexto, Cruz (2008, p. 06) explica o papel do auditor daquela época da seguinte maneira:

Ao auditor, no ambiente socioeconômico aqui descrito, cabe, dentre outras atividades: (1) verificar a viabilidade dos planos do empreendimento; (2) estabelecer controle sobre a origem e o retorno do capital financeiro; (3) realizar o rateio preciso dos resultados segundo critérios contratuais e diferentes maneiras de participação; (4) verificar o controle à distância ou mediante prepostos de diversificada formação cultural; (5) examinar a diversidade e dificuldade de precisão no valor agregado ao resultado do negócio.

Assim, observa-se que a causa da evolução da auditoria é decorrente da evolução da contabilidade que fora ocasionada pelo desenvolvimento econômico dos países, crescimento das empresas e expansão das atividades produtoras, causando um aumento de complexidade na administração dos negócios e práticas financeiras, resultando no desenvolvimento da economia de mercado.

Nesse sentido, Almeida (2008, p. 25) complementa a ideia do parágrafo anterior quando assevera que a auditoria externa, ou auditoria independente, surge como parte da evolução do sistema capitalista.

Outrossim, acrescenta o autor supracitado a respeito da origem da auditoria externa que:

No início, as empresas eram fechadas e pertenciam a grupos familiares. Com a expansão do mercado e o acirramento da concorrência, houve a necessidade de a empresa ampliar suas instalações fabris e administrativas, investir no desenvolvimento tecnológico e aprimorar os controles e procedimentos internos em geral, principalmente visando à redução de custos e, portanto, tornando mais competitivos seus produtos no mercado.

No Brasil, a evolução da auditoria é decorrente da instalação de empresas internacionais de auditoria externa, uma vez que grande parte das empresas aqui atuantes eram americanas e, por isso, tais investimentos deveriam ser auditados.

Além disso, entre os grandes marcos no processo de implantação da auditoria no Brasil, encontrou-se a criação das normas de auditoria, a Resolução 220, de 10 de maio de 1972 promulgada pelo Banco Central do Brasil com revogações posteriores para adequação aos preceitos da Lei Complementar nº 95 de 25 de fevereiro de 1998 que dispõe sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis, conforme determina o parágrafo único do art. 59 da Constituição Federal, e estabelece normas para a consolidação dos atos normativos, bem como a criação da Comissão de Valores Mobiliários pela Lei nº 6.385 de 7 de dezembro de 1976 que dispõe sobre o mercado de valores mobiliários e cria a Comissão de Valores Mobiliários e a promulgação da Lei 4.320 de das Sociedades Anônimas, também do ano de 1976.

A análise do processo histórico, da origem e do motivo pelo qual a auditoria se tornou uma importante e necessária atividade favorece a compreensão sobre o conceito e o papel da auditoria a partir da teoria da agência.

O Programa de Aprimoramento Profissional em Auditoria do Tribunal de Contas da União explica que, nessa teoria, os conflitos de agência aparecem quando o bem-estar de uma parte (o proprietário), denominada principal, depende das decisões tomadas por outra, responsável pela gestão do patrimônio do principal, denominada agente.

Figura 1 – Teoria da Agência



Fonte: Brasil: TCU, Instituto Serzedello Corrêa, 2011 p. 16.

Nessa relação, embora o agente deva tomar decisões em benefício do principal, em algumas situações ocorre que os interesses são conflitantes, ensejando um comportamento oportunista por parte do agente.

É justamente nesse contexto que se encontra a origem conceitual da auditoria, bem como da moderna governança, como sendo um mecanismo de monitoramento para redução dos conflitos de agência.

Paralelamente ao mecanismo de monitoramento, nasce a obrigação de prestação de contas que, como já observou-se anteriormente, aqui é denominada relação de *accountability* e representa o processo de contínua demonstração, por parte do agente, de que sua gestão está devidamente alinhada às diretrizes previamente fixadas pelo principal.

Isso posto, salienta-se que é baseado na teoria da agência que o escritório do Auditor-Geral do Canadá (OAG) conceituou auditoria no modo *lato sensu* como “a ação independente de um terceiro sobre uma relação de *accountability*, objetivando expressar uma opinião ou emitir comentários e sugestões sobre como essa relação está sendo obedecida” (TCU – Instituto Serzedello Corrêa, 2011, p. 17).

Assim, tratando-se do Setor Público, pode-se entender de forma sistemática a relação de *Accountability* através da seguinte forma:

Figura 2 – Relação de *Accountability* no Setor Público  
Relação de *Accountability* Setor Público



Fonte: Brasil: TCU, Instituto Serzedello Corrêa, 2011, p. 17.

Dessa forma, é certo que quem representa os interesses do cidadão é o poder legislativo, que assume, inclusive, o papel de principal na relação de *accountability* estabelecida entre o Estado e os gestores públicos de um modo geral. Todavia, a auditoria deve trabalhar numa perspectiva de que o seu cliente final são os cidadãos, sendo, dessa maneira, os verdadeiros proprietários dos recursos transferidos ao Estado para realização do bem comum.

#### 2.2.1.2 Normas de auditoria

Preliminarmente, verificou-se que o nosso texto constitucional em seu art. 71, inciso IV, traz os cinco tipos de auditoria como sendo: contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial.

Ademais, no *caput* do artigo 70 da CF/88 são especificados os critérios com os quais essas auditorias devem ser realizadas sob o viés dos princípios da legalidade, com a observância de leis e regulamentos aplicáveis, da legitimidade quando da adequação ao interesse público e, por fim, da economicidade referindo-se à minimização do custo dos recursos na realização de uma atividade sem comprometimento dos padrões de qualidade.

As normas de auditoria representam os requisitos essenciais a serem observados no desenvolvimento do trabalho de auditoria. Tais normas devem ser entendidas como princípios e regras estabelecidos pelas entidades e organismos regulamentadores da profissão ou de controle e auditoria governamental, que prescrevem orientações e diretrizes a serem observadas no exercício da atividade de auditoria.

Todavia, as normas de auditoria diferem dos procedimentos de auditoria, segundo Attie (2006, p. 55), uma vez que eles se relacionam com as ações a serem praticadas, conquanto as normas tratam das medidas de qualidade na execução dessas ações e dos objetivos a serem alcançados através dos procedimentos.

Assim, enquanto as normas controlam a qualidade do exame e do relatório, os procedimentos descrevem as tarefas que deverão ser executadas pelo auditor na realização de um exame em particular.

Como fontes, têm-se as normas nacionais e internacionais que congregam instituições de auditoria e controle, órgãos governamentais de controle da gestão pública e órgãos de regulação e fiscalização profissional.

Na esfera nacional, conta-se com as normas de auditoria reconhecidas pelo CFC através da Resolução nº 700, de 1991, contemplando as normas de execução dos trabalhos e as normas do parecer dos auditores independentes.

A seguir, apresenta-se o Quadro 2 com as fontes de referência de grande importância e reconhecimento no âmbito das organizações internacionais.

Quadro 2 – Lista de órgãos regulamentadores

<b>Organização</b>	<b>Relevância</b>
<b>Federação Internacional de Contadores</b> <i>(International Federation of Accountants – IFAC)</i>	Suas normas foram traduzidas e publicadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), no final de 2009, para aplicação no Brasil. São membros dessa instituição internacional, dentre outros, o próprio CFC, o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon), o Instituto Americano de Contadores Públicos ( <i>American Institute of Certified Public Accountant – AICPA</i> ).
<b>Instituto dos Auditores Internos</b> <i>(Institute of Internal Auditors – IIA)</i>	Referência em auditoria interna. Representado no País pelo Instituto dos Auditores Internos do Brasil (Audibra).
<b>Securities and Exchange Commission</b> <b>(SEC)</b>	Órgão regulador e fiscalizador do mercado de capitais norte-americano, equivalente, no Brasil, à Comissão de Valores Mobiliários (CVM). As empresas que têm ações negociadas nas bolsas dos EUA devem observar as normas emitidas por esse órgão.
<b>Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)</b>	Entidade criada pela Sarbanes-Oxley, de 2002, para fiscalizar o trabalho dos auditores externos. Auditores de empresas que têm ações negociadas nas bolsas dos EUA também devem observar as normas emitidas por essa instituição.
<b>Government Accountability Office</b> <b>(GAO)</b>	Órgão de controle e auditoria dos Estados Unidos. Importante referência normativa para o setor público brasileiro. Suas normas também influenciam as normas da Intosai.
<b>National Audit Office (NAO)</b>	Órgão de controle e auditoria do Reino Unido cujas referências normativas foram muito utilizadas quando da introdução da auditoria operacional no Brasil.
<b>Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores</b> <b>(Intosai)</b>	A Intosai, organização da qual o TCU é membro, é a principal fonte normativa de auditoria para o setor público em todo o mundo. No Brasil, suas normas são seguidas, principalmente, pelos órgãos de controle externo (TCU e tribunais de contas de estados e municípios).

Fonte: Adaptado de BRASIL. TCU. Instituto Serzedello Corrêa, 2011, pág. 10.

Dentre as normas nacionais, a NBC T 12, aprovada pela Resolução nº 780/03, define Auditoria Interna como sendo um conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo examinar a integridade, adequação e eficácia dos controles internos e das informações físicas, contábeis, financeiras e operacionais da entidade.

Assim, com o passar dos anos, vários acontecimentos no mundo corporativo ocasionaram um salto evolutivo na atividade de auditoria e também nas práticas contábeis,

movimento que veio se consolidando dentro e fora do país. Como marcos desse salto evolutivo destacam-se:

Quadro 3 – Marcos Evolutivos das Atividades de Auditoria

<b>Instituição/Órgão</b>	<b>Marco Evolutivo implementado</b>
<b>Os Modelos <i>COSO</i> I e II (1992, 2004, 2006, 2009 e 2013)</b>	Em relação às ocorrências de fraudes em relatórios financeiros/contábeis, gerenciamento de riscos.
<b>INTOSAI (2001)</b>	As recomendações para adoção de padrões e estruturas de controle interno calcados no gerenciamento de riscos e em modelos de governança corporativa.
<b>A Lei <i>Sarbanes-Oxley</i> (SOX) (2002)</b>	Promulgada nos Estados Unidos, em contexto de diversos escândalos corporativos, com o intuito de restabelecer a confiança da sociedade nas empresas de capital aberto. É considerada uma das mais rigorosas regulamentações a tratar de controles internos, elaboração de relatórios financeiros e divulgações.
<b>IIA/AUDIBRA (2004)</b>	Mudança do conceito de auditoria interna pelo Instituto dos Auditores Internos, uma atividade independente e objetiva que presta serviços de avaliação e de consultoria e tem como objetivo adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. A auditoria auxilia a organização a alcançar seus objetivos mediante uma abordagem sistemática e disciplinada para a avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gerenciamento de risco, controle e governança corporativa.
<b>IASB (2005)</b>	A reformulação das práticas contábeis internacionais.
<b>IFAC (2005)</b>	A revisão das normas de auditoria.

Fonte: Adaptado de: BRASIL. TCU. Instituto Serzedello Corrêa, 2011, pág. 20

Dentre os marcos supracitados, destaca-se nesta pesquisa os modelos *COSO* I e II e a INTOSAI que serão explorados nos próximos tópicos e serviram de base metodológica para comparação dos dados coletados na pesquisa.

#### 2.2.1.2.1 INTOSAI

A Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) é uma organização autônoma, independente e apolítica com status consultivo especial

no Conselho Económico e Social das Nações Unidas (ECOSOC). Trata-se de uma organização para a realização de auditoria externa aos governos que encontram-se associados. A INTOSAI foi fundada em 1953 por 34 países, dentre eles o Brasil, contando com 188 membros até agosto de 2008.

A “Declaração de Lima sobre Preceitos de Auditoria” fornece as bases filosóficas e conceituais para o desenvolvimento dos trabalhos da INTOSAI foi adotada no Congresso Internacional de 1977 e reconhecida como a Magna Carta da auditoria governamental.

A INTOSAI trabalha na busca de um maior intercâmbio de informações e de experiências sobre os principais desafios enfrentados pelas Entidades Fiscalizadoras Superiores no desempenho de suas funções. Para tanto, possui diversos órgãos, programas e atividades e sua estrutura é composta pelo Congresso Internacional, Conselho Diretor, Secretaria Geral, Grupos de Trabalho Regionais e Comissões e Grupos de Trabalho sobre temas específicos.

Para subsidiar as atividades de controle externo desenvolvidas por seus membros, são publicados artigos na Revista Internacional de Auditoria Governamental e os trabalhos dos diversos Grupos de Trabalho e Comissões da organização, englobando as diretrizes, os guias metodológicos e as pesquisas.

O Tribunal de Contas da União é membro da Comitê de Normas Profissionais, do Grupo de Trabalho de Tecnologia da Informação, do Grupo de Trabalho de Auditoria Ambiental e do Grupo de Trabalho de Privatização, Regulação Econômica e PPP<sup>5</sup>.

#### 2.2.1.3 Diferenças entre o Setor Público e o Setor Privado

É certo que a grande maioria das empresas existentes é encontrada no setor privado da economia e, talvez, por essa razão nesse setor se concentre boa parte dos ensinamentos das ciências contábeis. No entanto, far-se-á uma breve distinção entre os dois setores, para melhor entendimento desta pesquisa, visto que a mesma encontra-se voltada à aplicação da Contabilidade ao Setor Público.

---

<sup>5</sup> Demais informações sobre a INTOSAI podem ser encontradas no site [www.intosai.org](http://www.intosai.org).

Inicialmente, cabe uma análise acerca do princípio da exclusão que vem a ser um elemento esclarecedor quanto às concepções inerentes a cada setor. Nesse sentido, MUSGRAVE (1976, pág. 30) explica que “se um consumidor deseja uma mercadoria qualquer, terá que sujeitar-se às condições estabelecidas pelos que as possuem, e vice-versa. Isto significa que ele está excluído do prazer de usufruir qualquer bem ou serviço, a não ser que se disponha a pagar ao possuidor o preço estipulado”.

Esse é, portanto, o conceito de sistema de mercado, adotado pelo setor privado, onde o pagamento de um preço fixado pelo proprietário funciona como fator limitador do acesso aos bens e serviços ora ofertados.

Dessa forma, podemos perceber que a adoção do princípio da exclusão pelo setor público é claramente inadequada por ser incompatível com o princípio basilar da Administração Pública da indisponibilidade do interesse público.

Nesse contexto, VELA BARGUES (1992) esclarece que são três as características do Setor Público que contrastam com a forma habitual de gerenciamento de empresas do sistema de mercado, tais como a heterogeneidade, a fragmentação do poder e a responsabilidade.

A heterogeneidade pode ser compreendida pela imensa variedade de serviços prestados pelo setor público, com grande número de entidades de complexidade variada, podendo sofrer influências das entidades mercantis, ao passo que podem se configurar como autênticos monopólios. Além disso, há que se notar a diferença na composição do capital, objetivos socioeconômicos e às vinculações políticas e jurídicas. Por fim, entende-se que a fragmentação do poder é uma consequência natural da heterogeneidade.

Na percepção da *American Accounting Association*, a divisão do poder é reflexo da adoção de um sistema democrático. Nessa linha, a associação americana traz, ainda, algumas recomendações, dentre elas a de que ao ponderar acerca dos benefícios de programas e combinações de programas, as consequências políticas e os benefícios socioeconômicos devem ser considerados pela maior parte dos sujeitos que tomam as decisões pelo governo.

Para Cruz (2008, p. 17), a fragmentação do poder, enquanto condensação de interesses antagônicos, e a diversidade de interesses conflitantes “são o oposto da

concentração de poder na entidade do sistema de mercado, e isto implica em critérios distintos para a avaliação dos resultados”.

Salienta-se que devido à fragmentação do poder e em função do grande número de repartições, as atribuições de responsabilidade e transferência das mesmas entre os servidores são produzidas com grande intensidade, a ponto de afetar a motivação do pessoal, e como consequência, tem-se o surgimento dos conflitos de interesses que, por sua vez, afetam consideravelmente o processo decisório das organizações.

Conforme já disposto a respeito da auditoria, esta se apoia no sistema de informações contábeis, e quando nos referimos a empresas privadas temos que o eixo central das avaliações encontra-se no resultado econômico-financeiro. Por sua vez, nas entidades do setor público, o prisma central localiza-se nos resultados obtidos através dos recursos financeiros utilizados para determinados fins, e assim podemos avaliar sob o aspecto da economicidade, eficiência e eficácia.

Para melhor evidenciar as diferenças entre os setores aqui estudados, apresenta-se o quadro abaixo, que compara a composição dos usuários da informação contábil em cada setor.

Quadro 4 - Comparativo da composição dos usuários da informação contábil

Setor público	Setor privado	Terceiro setor
Diretores	Gerentes	Dirigentes
Associação de Servidores	Sindicatos de Empregados	Associados e Colaboradores
Credores	Fornecedores	Fornecedores
Investidores	Acionistas	Instituidores e Afiliados
Público em Geral	Terceiros e Interessados	Terceiros e Interessados
Instituições Financeiras	Bancos Comerciais	Bancos Comerciais
Contribuintes	Clientes	Parceiros e Financiadores
Analista de Resultados	Analista do Lucro e Perdas	Analista de Desempenho

Fonte: CRUZ (2008, p. 18).

Diante do exposto, é notória a importância de que a auditoria do setor público deve buscar aproximar-se ao máximo de um entendimento amplo na classe contábil em

geral, e ainda, deve, primordialmente, tentar apresentar-se como dominável por todos os que exercitam ou procuram exercer a sua cidadania, haja vista que o patrimônio público não pertence aos grupos de autoridades que ocupam cargos de gestão governamental, estes apenas têm o poder de gerenciar o bem público, que é de propriedade coletiva e como tal deve ser observado pela coletividade.

Com a finalidade de ampliar o acesso às informações e para assegurar uma gestão fiscal mais transparente foi criada a Lei Complementar nº 101/2000, também conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, onde se produziram novas necessidades para os demonstrativos elaborados pelas entidades públicas, tanto da administração direta quanto da administração indireta.

Por fim, impõe-se ao gestor público, segundo Santos (2006, p. 19), a obrigação de cumprir fielmente os preceitos do direito e da moral administrativa que regem a sua atuação. Por outro lado, na administração particular, o gestor recebe do proprietário as ordens e instruções de como administrá-las; já na administração pública tais ordens e instruções estão percebidas nas leis e regulamentos.

Quadro 5 – Diferenças básicas entre administração pública e privada.

Aspecto	Administração Pública	Administração Privada
<b>Político</b>	Funcionamento e resultados, bons ou maus, têm impacto político. O processo decisório sofre fortes ingerências políticas	Há autonomia decisória. O impacto político é menor.
<b>Econômico</b>	Orientada para o bem-estar social. Output em grande parte não mensurável. Organizações não competitivas no mercado. Rentabilidade dispensável. (custo-benefício)	Orientada para o lucro. Output mensurável. Organização competitiva. Rentabilidade vital para o crescimento e sobrevivência.
<b>Organizacional</b>	Grandemente afetada e/ou dirigida por forças externas. Objetivos econômicos e sociais. Alto grau de interdependência entre as organizações. Carência de banco de dados. Gerência com grande rotatividade. Gerentes não assumem riscos próprios.	Tem controle mais amplo sobre ela mesma. Objetivos predominantemente econômicos. Maior autonomia em relação a outras organizações. Órgãos com funcionalidade específica e bem discriminada. Existência frequente de bancos de dados. Gerências mais estáveis. Há riscos de emprego de capital se houver insucesso.

**Fonte:** Adaptado de FREITAS, Leci Silva de. Programa de serviços penitenciários: um estudo de caso sobre o sistema estadual de planejamento. 1980. 854 f. 3 v. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Faculdade de Ciências Econômicas. Programa de Pós-graduação em Administração, Porto Alegre.

Assim, conforme Oliveira (2010, p. 27), administrar implica planejar, executar e controlar com o objetivo de obter um resultado útil. Nesse contexto, a administração pública tem por objetivo garantir a prestação dos serviços públicos, quer realizando-os diretamente, quer delegando sua realização para outros agentes.

#### 2.2.1.4 Aspectos da Auditoria Governamental

Peter e Machado (2003, p. 37) explicam que a Auditoria Governamental contempla um campo de especialização da auditoria, voltada para a Administração Pública, compreendendo a auditoria interna e externa, envolvendo diretamente o patrimônio e o interesse público, apresentando-se nas vertentes da auditoria tributária ou fiscal e a auditoria de gestão pública.

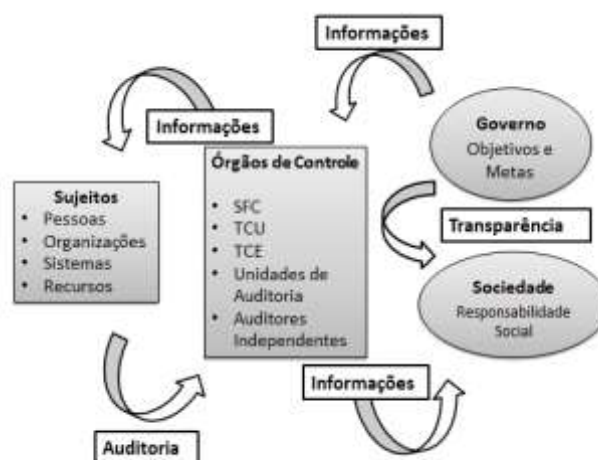
Nesse sentido, Felgueiras (2007, p. 201) defende que a auditoria governamental compreende:

O exame de documentos, livros e registros, inspeções e obtenção de informação e confirmações internas e externas, relacionadas com o controle do patrimônio, objetivando verificar o recolhimento das receitas, o cumprimento das obrigações, a eficiência e a eficácia das operações, a fidedignidade das informações contábeis, como também assessorar a administração no desempenho de suas funções e responsabilidades.

Nesta pesquisa, abordou-se o estudo da auditoria de gestão pública, que é realizada pelo Estado objetivando o controle de sua gestão, observando, além dos princípios da auditoria geral, aqueles que norteiam a Administração Pública, estabelecidos na Constituição Federal, tais como o da moralidade, da publicidade, da impessoalidade, da economicidade e o da eficiência.

O estudo da auditoria da Gestão Pública visa, principalmente, analisar a adequação dos sistemas de Controles Internos e dos resultados obtidos quanto aos aspectos da economicidade, eficiência e eficácia da aplicação dos recursos públicos. Com isso, pretende corrigir o desperdício, a improbidade, a negligência e a omissão, assim como antecipar-se a essas ocorrências, garantindo os resultados almejados, destacando os impactos e benefícios sociais advindos de tais ações.

Figura 3 – Macroambiente da auditoria governamental.



Fonte: Peter e Machado, 2003, p. 38.

Neste quadro nota-se que as pessoas são aquelas que ordenam as despesas, arrecadam recursos, os dirigentes de entidades, os responsáveis pela guarda de bens e valores; os recursos são aqui compreendidos como os financeiros, humanos, materiais e tecnológicos; os sistemas são entendidos como financeiros, orçamentários, contábil, patrimonial, material, legislação e pessoal; as organizações são todas as unidades da Administração Direta e entidades da Administração Indireta; os órgãos de controle aqui citados são a Secretaria Federal de Controle Interno, o Tribunal de Contas da União, os Tribunais de Contas dos Estados e Municípios, as Unidades de Auditoria das entidades da Administração Indireta, e os auditores independentes; por fim, os clientes são aqui considerados como o Governo e a Sociedade.

Dessa forma, fica claro o dever de o governo atuar de forma transparente para com a sociedade, bem como de os órgãos de controle prestarem informações a mesma. Ao passo que o governo deve prestar informações aos órgãos de controle que, por sua vez, repassam informações aos sujeitos que são por estes auditados.

Reforçando esse entendimento, ressalta-se que a finalidade da auditoria governamental é a comprovação da legalidade e legitimidade, bem como avaliar os resultados quanto à economicidade, eficiência e eficácia da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nas unidades da administração direta e indireta.

Para tanto, são requisitos indispensáveis à auditoria governamental, segundo Peter e Machado (2003, p. 39), a observância da legislação específica e normas correlatas; a

execução dos programas de governo, dos contratos, convênios, acordos, ajustes e outros instrumentos congêneres; cumprimento, pelos órgãos e entidades, dos princípios fundamentais de planejamento, coordenação, descentralização, delegação de competência e controle; desempenho administrativo e operacional das unidades da administração direta e entidades supervisionadas; controle e utilização dos bens e valores sob o uso e guarda dos administradores ou gestores; exame e avaliação das transferências e aplicação dos recursos orçamentários e financeiros das unidades da administração direta e entidades supervisionadas; e, por fim, a verificação e avaliação dos sistemas de informações e a utilização dos recursos computacionais das unidades da administração direta e entidades supervisionadas.

Diante o exposto, observa-se que a auditoria governamental tem por objetivo o exame da regularidade e a avaliação da eficiência da gestão administrativa e dos resultados alcançados, de maneira a apresentar subsídios para a evolução dos procedimentos administrativos e controles internos das unidades da administração direta e indireta.

Por conseguinte, constata-se que Auditoria Governamental abrange, inclusive, as atividades de gestão das unidades e entidades da Administração Direta e Indireta, programas de trabalho, recursos e sistemas de controle administrativo, operacional e contábil.

Visto isso, nota-se que estão sujeitos à auditoria pessoas de diferentes níveis de responsabilidade, unidades da administração, programas, projetos de governo, contratos de gestão e recursos mediante prestação ou tomada de contas.

No tocante ao processo de auditoria governamental, Peter e Machado (2003, p. 49) esclarecem que este processo compreende, além das cinco fases que envolvem o pessoal de execução e supervisão, uma etapa preliminar denominada pré-auditoria.

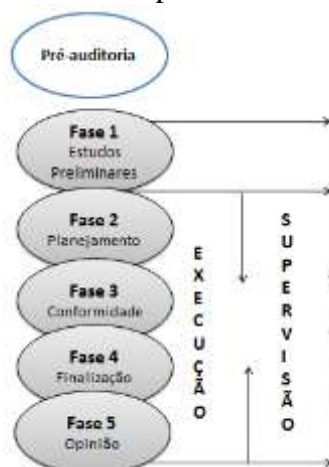
A pré-auditoria consiste no mapeamento das variáveis ambientais da organização a ser auditada, com base em relatórios, exames de processos, análise de atas de reuniões, levantamentos de bancos de dados corporativos, apuração de desempenhos operacionais e eventuais verificações *in loco*. Isso permite o delineamento do perfil da entidade, subsidiando e racionalizando o planejamento e os exames de campo.

Em seguida, a primeira fase da auditoria governamental consiste em medidas preliminares que iniciam com o estabelecimento da estratégia a ser adotada e designação da

equipe para a realização da auditoria. A segunda fase consiste no conhecimento das atividades da entidade a ser auditada e procedimentos de revisão analítica, planejamento preliminar da auditoria, levantamento e avaliação dos sistemas de controles internos, seleção dos testes de controles, elaboração do programa de auditoria e finalização do planejamento geral da auditoria. Na terceira fase é realizada a apuração de desempenhos operacionais, com a realização de testes substantivos e de controle e avaliação de resultados. Na penúltima fase executam-se os procedimentos de revisão analítica, exames substantivos entre outros procedimentos de auditoria e revisão de transações não habituais, exame dos eventos subsequentes, revisão e avaliação. Na quinta e última fase procede-se a conclusão dos trabalhos com a elaboração de um parecer, relatório e certificado.

Para melhor compreensão das fases do processo de auditoria, apresenta-se o Figura 4, que resume sistematicamente todas as fases acima descritas.

Figura 4 – Fases do processo de auditoria.



Fonte: Peter e Machado, 2003, p. 50.

Dessa forma, o principal objetivo da auditoria é assegurar que os resultados operacionais na gerência da coisa pública, realizados pelos controles internos de cada Poder, estejam em conformidade com os registros de seus atos e fatos contábeis e administrativos.

#### 2.2.1.5 Auditoria Interna e Externa

Cruz (2008, p. 11) classifica a evolução da auditoria em três etapas, quais sejam a fiscalizadora, a de gestão e a operacional.

A auditoria de gestão seria a atividade exercida por auditores independentes, contadores das áreas financeira e gerencial, gerentes de operações, técnicos de controle externo, funcionários do controle governamental sobre instituições financeiras, empresas financiadas ou de atividade controlada, bem como auditores internos das empresas em geral.

A finalidade dessa auditoria seria a de vigiar a produção e a produtividade e avaliar os resultados alcançados diante de objetivos e metas fixados para um determinado período dentro da tipicidade própria.

Nesse sentido, a auditoria de gestão visa identificar eventuais desvios relevantes para a instituição e apontar atividade e/ou departamentos fora do padrão de desempenho esperado.

Com relação à auditoria operacional, o seu principal objetivo é vigiar as transações sob as óticas da economicidade, eficiência e eficácia, e das causas e dos efeitos decorrentes. Desse modo, o resultado almejado é a certificação da efetividade e oportunidade dos controles internos e apontar soluções alternativas para melhoria do desempenho operacional, medindo, para tanto, o grau de atendimento das necessidades dos clientes e acompanhando, mediante indicadores do nível de eficiência e eficácia, o desvio em relação ao desafio-padrão.

Com isso, chegamos à classificação baseada na vinculação da unidade ou entidade de auditoria em relação à auditada, referindo-se à auditoria interna e externa. Assim, observa-se que na auditoria interna a unidade responsável pela verificação integra a estrutura da própria entidade. Diferentemente, a auditoria externa é realizada por uma organização independente da entidade.

Dessa maneira, percebe-se que, no tocante ao Setor Público, são utilizados os termos Controle Interno e Controle Externo para demonstração dessa vinculação.

O Controle Externo em sentido amplo ocorre quando o órgão controlador não integra a estrutura do órgão controlado, podendo ser, também, o controle de um Poder sobre o outro. Ademais, o Controle Externo é previsto no art. 71 da Carta Magna, tendo como seu titular o Congresso Nacional, responsável por exercer, com o auxílio do Tribunal de Contas da União, o controle da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, contábil e operacional da União.

Por outro lado, o art. 70 da Constituição Federal faz menção ao Sistema de Controle Interno de cada Poder, que deve ter por objeto a gestão orçamentária, financeira, patrimonial, contábil e operacional no âmbito do referido Poder.

Nesse aspecto, é importante frisar que o Controle Interno administrativo não deve ser confundido com o Sistema de Controle Interno de cada Poder. O Controle Interno administrativo é, portanto, aquele que integra os próprios processos organizacionais do órgão/entidade; já o Sistema de Controle Interno é a forma que a administração possui para verificar seus próprios atos, em atenção aos princípios da legalidade e da supremacia do interesse público. Desse modo, tem-se que a Controladoria Geral da União é o órgão central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo.

Tendo em vista que o órgão objeto de estudo desta pesquisa é a autarquia federal vinculada ao Poder Executivo, o órgão responsável pelo Sistema de Controle Interno é a Controladoria Geral da União. Assim, passa-se ao estudo da classificação da auditoria em conformidade com o entendimento desse órgão.

O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo é classificado em duas técnicas de controle, que são auditoria e fiscalização, segundo o Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal aprovado pela Instrução Normativa SFC nº 01/2001.

Nesse Manual, a auditoria é conceituada como sendo o conjunto de técnicas que visam avaliar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais, e a aplicação de recursos públicos por entidades de direito público e privado, mediante a confrontação entre uma situação encontrada com um determinado critério técnico, operacional ou legal. No tocante à fiscalização, esta é conceituada como sendo a técnica de controle que visa à comprovação se o objeto dos programas de governo existe, corresponde às especificações estabelecidas, atende às necessidades para as quais foi definido e guarda coerência com as condições e características pretendidas, bem como se os mecanismos de controle administrativo são eficientes.

A auditoria, de acordo com o Manual do SCI, pode, ainda, ser classificada como auditoria de avaliação da gestão; auditoria de acompanhamento da gestão; auditoria contábil; auditoria operacional; auditoria especial; auditoria de tomada de contas especial; análise de processos de pessoal; e, por fim, avaliação das unidades de auditoria interna.

Acerca das formas de execução, a Controladoria Geral da União adotou a seguinte diferenciação: execução direta; execução indireta e execução simplificada.

A execução direta é realizada diretamente pelos servidores em exercício nos órgãos e unidades do Sistema de Controle Interno (SCI) do Poder Executivo Federal, sendo subdivida em centralizada, descentralizada e integrada.

A execução direta centralizada é praticada exclusivamente por servidores em exercício nos órgãos central ou setoriais do SCI do Poder Executivo Federal, enquanto a execução direta descentralizada é realizada por servidores em exercício nas unidades regionais ou setoriais do SCI do Poder Executivo Federal. Já a execução direta integrada é aquela efetuada em conjunto por servidores em exercício nos órgãos central, setoriais, unidades regionais e/ou setoriais do SCI do Poder Executivo Federal.

A execução indireta é empreendida com a participação de servidores não lotados nos órgãos e unidades do SCI do Poder Executivo Federal, que desempenham atividades de auditoria em quaisquer instituições da Administração Pública Federal ou entidade privada, subdividindo-se em execução indireta compartilhada e terceirizada.

A execução indireta compartilhada é aquela coordenada pelo SCI do Poder Executivo Federal com o auxílio de órgãos/instituições públicas ou privadas, ao passo que a execução indireta terceirizada é realizada por instituições privadas, ou seja, pelas denominadas empresas de auditoria externa.

Por fim, a execução simplificada é efetuada por servidores em exercício nos órgãos central, setoriais, unidades regionais ou setoriais do SCI do Poder Executivo Federal, sobre informações obtidas por meio de exame de processos e por meio eletrônico, específico das unidades ou entidades federais, cujo custo-benefício não justifica o deslocamento de uma equipe para o órgão.

Nesse contexto, a Auditoria Interna torna-se uma ferramenta indispensável na gestão pública para acompanhar todos os atos e fatos relevantes que possam estar acontecendo dentro da administração organizacional.

Dessa feita, em 03 de janeiro de 2007, a Controladoria Geral da União publicou a Instrução Normativa nº 01, que estabelece o conteúdo do Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna e do Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna. Em seu art. 2º, dispõe que o planejamento das atividades de auditoria interna das entidades da

administração indireta do Poder Executivo Federal será consignado no Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna - PAINTE, devendo abordar as ações de auditoria interna prevista e seus objetivos, bem como as ações de desenvolvimento institucional e capacitação prevista para o fortalecimento das atividades da auditoria interna na entidade.

No que tange à descrição das ações de auditoria interna, para cada objeto a ser auditado devem ser consignadas as informações do número sequencial da ação de auditoria, a avaliação sumária quanto ao risco inerente ao objeto a ser auditado, e sua relevância em relação à entidade, a origem da demanda, o objetivo da auditoria, contendo os resultados esperados, devendo-se especificar de que forma as vulnerabilidades do objeto a ser auditado poderão ser mitigadas, o escopo do trabalho, explicitando, tanto quanto possível, sua representatividade em termos relativos, e demonstrando a amplitude dos exames a serem realizados, em relação ao universo de referência concernente ao objeto a ser auditado, o cronograma contendo a data estimada de início e término dos trabalhos; local de realização dos trabalhos de auditoria, e os recursos humanos a serem empregados, com a especificação da quantidade de homens-hora de auditores a serem alocados em cada ação de auditoria e os conhecimentos específicos que serão requeridos na realização dos trabalhos.

Ressalta-se que nas descrições das ações de fortalecimento da unidade de auditoria interna devem constar todas as informações relativas à revisão de normativos internos, redesenho organizacional, desenvolvimento ou aquisição de metodologias e *softwares* ou outros.

Quanto ao Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna, seu art. 3º disciplina que a apresentação dos resultados dos trabalhos de auditoria interna será efetuada por meio do Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna – RAINT, devendo conter o relato sobre as atividades de auditoria interna, em função das ações planejadas constantes do PAINTE do exercício anterior, bem como das ações críticas ou não planejadas, mas que exigiram atuação da unidade de auditoria.

Por conseguinte, as normas de auditoria da INTOSAI conceituam a *accountability* pública como a obrigação que têm as pessoas ou entidades às quais se tenham confiado recursos, incluídas as empresas e corporações públicas, de assumir as responsabilidades de ordem fiscal, gerencial e programática que lhes foram conferidas, e de informar a quem lhes delegou essas responsabilidades.

Dessa maneira, o controle interno contribui com as entidades para alcançar objetivos importantes e a sustentar e melhorar o seu desempenho. Isso posto, salienta-se que o material *Internal Control – Integrated Framework* (Estrutura) do *COSO* permite que as organizações desenvolvam, de forma efetiva e eficaz, sistemas de controle interno que se adaptam aos ambientes operacionais e corporativos em constante mudança, reduzam os riscos para níveis aceitáveis e apoiem um processo sólido de tomada de decisões e de governança da organização, que serão abordados no tópico seguinte.

### 2.2.2 Controle

Controle é, como visto anteriormente, um dos princípios básicos da administração, seja ela pública ou privada, e o Sistema de Controle brasileiro é o mecanismo imprescindível para seu desenvolvimento e sobrevivência nos sistemas de gestão dos recursos públicos.

Assim, em decorrência de grandes acontecimentos de fraudes advindos no mundo corporativo, e em reação à ocorrência de fraudes em relatórios financeiros/contábeis, as atividades de auditoria, assim como as práticas contábeis, deram um salto evolutivo.

Os modelos *COSO I* e *II* (1992 e 2004) são exemplos dessa evolução e referem-se às ocorrências de fraudes em relatórios financeiros/contábeis. A Lei *Sarbanes-Oxley* (SOX) (2002), promulgada nos Estados Unidos, foi motivada pelos diversos escândalos nas grandes organizações corporativas, principalmente as de natureza contábil, causando verdadeiro desequilíbrio financeiro nos mercados de capitais.

Borgeth (2007, p. 19) contextualiza que o objetivo final da lei é “restabelecer o nível de confiança nas informações geradas pelas empresas e, assim, consolidar a teoria dos mercados eficientes, que norteia o funcionamento do mercado de títulos e valores mobiliários”.

Assim, a implantação da Lei SOX levou o mercado americano a reerguer-se outra vez de maneira que proporcionasse o retorno das vantagens dos investidores e demais usuários.

O IASB atuou na reformulação das práticas contábeis internacionais, enquanto o IFAC agiu na revisão das normas de auditoria; e então verificou-se as recomendações da

INTOSAI para adoção de padrões e estruturas de controle interno calcados no gerenciamento de riscos e em modelos de governança corporativa.

No âmbito da Administração Pública direta o controle é proveniente da subordinação hierárquica, sendo pleno e ilimitado, enquanto no campo da Administração indireta resulta da vinculação administrativa atuando como controle finalístico, sendo restrito e limitado.

Essa diferença de controle justifica-se porque os órgãos centralizados são subordinados aos superiores, à medida que os entes descentralizados são administrativamente autônomos e apenas vinculados a um órgão da entidade estatal que os criou.

Meirelles (2006, p. 664) ensina que os tipos e formas de controle da atividade administrativa variam de acordo com o Poder, órgão ou autoridade que o exercita ou com o fundamento, o modo e o momento de sua efetivação. Dessa forma, tem-se que considerar a precedência sobre os demais, por sua permanência e amplitude, o controle da própria Administração sobre seus atos e agentes, na forma de controle administrativo ou executivo, e, em seguida, o do Legislativo sobre determinados atos e agentes do Executivo realizando o controle legislativo ou parlamentar, e, por fim, a correção dos atos ilegais de qualquer dos Poderes pelo Judiciário, quando lesivos de direito individual ou do patrimônio público, praticando assim o controle judiciário ou judicial.

A classificação aqui estudada sobre controle na administração pública refere-se à localização do órgão que o realiza, dividindo-se, assim, em controles internos e externos.

O controle interno é, segundo Meirelles (2006, p. 665), todo aquele realizado pela entidade ou órgão responsável pela atividade controlada, no âmbito da própria Administração. Dessa maneira, qualquer controle efetivado pelo Executivo sobre seus serviços ou agentes é considerado como *interno*, bem como quando o Legislativo ou do Judiciário efetuam controle dentro dos seus órgãos de administração, sobre seu pessoal e os atos administrativos que pratique.

Nessa seara, a Constituição Federal, em seu art. 71, §1º, dispôs que os Três Poderes de Estado devem manter um sistema de controle interno de forma integrada, de forma que os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer

irregularidade, devem dar ciência ao Tribunal de Contas, sob pena de responsabilidade solidária.

Dessa sorte, em 2001, a Secretaria Federal do Controle Interno expediu a Instrução Normativa nº 01/2001 visando assegurar que os objetivos das unidades e entidades da administração pública sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público.

### 2.2.2.1 Controle Externo

Meirelles (2006, p. 665) define controle externo como sendo aquele que se realiza por um Poder ou órgão constitucional independente funcionalmente sobre a atividade administrativa de outro Poder estranho à Administração responsável pelo ato controlado, exemplificando da seguinte forma:

[...] a apreciação das contas do Executivo e do Judiciário pelo Legislativo; a auditoria do Tribunal de Contas sobre a efetivação de determinada despesa do Executivo; a anulação de um ato do Executivo por decisão do Judiciário; a sustação de ato normativo do Executivo pelo Legislativo (CF, art. 49, V); a instauração de inquérito civil pelo Ministério Público sobre determinado ato ou contrato administrativo, ou a recomendação, por ele feita, “visando à melhoria dos serviços públicos”, fixando prazo razoável para a adoção das providências cabíveis (art. 6º, XX, da Lei Complementar 75, de 2.5.93)

Na visão de Peter e Machado (2003, p. 24), “o Controle Externo deve ser exercido em uma instância que esteja fora do âmbito do ente fiscalizado, para que tenha maior grau de independência e efetividade em suas ações”.

O Capítulo III da Lei nº 4.320/64 dispõe acerca do Controle Externo:

Art. 81. O controle da execução orçamentária, pelo Poder Legislativo, terá por objetivo verificar a probidade da administração, a guarda e legal emprego dos dinheiros públicos e o cumprimento da Lei de Orçamento.

Art. 82. O Poder Executivo, anualmente, prestará contas ao Poder Legislativo, no prazo estabelecido nas Constituições ou nas Leis Orgânicas dos Municípios.

§ 1º As contas do Poder Executivo serão submetidas ao Poder Legislativo, com Parecer prévio do Tribunal de Contas ou órgão equivalente.

§ 2º Quando, no Município não houver Tribunal de Contas ou órgão equivalente, a Câmara de Vereadores poderá designar peritos contadores para verificarem as contas do prefeito e sobre elas emitirem parecer.

Desse modo, tem-se que o Controle Externo deverá ser exercido pelo Poder Legislativo, havendo, assim, uma periodicidade em relação a esta fiscalização que se encontra estabelecida, por sua vez, nas Constituições ou Lei Orgânicas Municipais, com o parecer prévio do Tribunal de Contas ou órgão equivalente, que compete, segundo Felgueiras (2007, p. 199):

[...] Julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público Federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público.

Assim, o controle externo auxilia o Tribunal de Contas da União para legitimar se a legalidade e/ou supervisão político-administrativa estão em conformidade com o objetivo da instituição e se houve regularidade nos atos.

Por sua vez, o controle externo, conforme preceitua o artigo 70 da Constituição Federal de 1988, deve ser exercido pelo Congresso Nacional:

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

Nesses termos, verifica-se que as regras constitucionais que envolvem o controle externo no Brasil estão disciplinadas nos artigos 70 a 75 da Constituição Federal de 1988, onde esse posicionamento indica que o Controle Externo da Administração Pública é uma função precípua do Poder Legislativo e que, na esfera federal, é exercido pelo Congresso Nacional, com o auxílio do Tribunal de Contas da União, com amplos poderes de fiscalização sobre as contas dos gestores e responsáveis pelo dinheiro, bens e valores públicos.

Diante do contexto, a fiscalização exercida mediante o controle externo refere-se à legalidade, legitimidade, economicidade e aplicação das subvenções e renúncia de receitas, fazendo parte desse critério a eficiência, a eficácia e a efetividade, destacando-se a eficiência como princípio estabelecido nos preceitos da constitucionalidade da Administração Pública, exposto na Emenda Constitucional nº 19/98, que implantou a reforma administrativa brasileira, ao lado dos princípios da legalidade, da impessoalidade, da moralidade e da publicidade.

#### 2.2.2.2 Controle Interno

Alexandrino & Paulo (2009, p. 285) defendem que controle interno é aquele exercido dentro de um mesmo Poder, seja o exercido no âmbito hierárquico, seja o exercido por meio de órgãos especializados, sem relação de hierarquia com o órgão controlado. Assim, é dever de todos os Poderes zelar pelo controle interno de sua organização em que está inserido.

Segundo Meirelles (2006, p. 663), controle é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro.

Nesse viés, Di Pietro (1998) define o controle da Administração Pública como:

[...] o poder de fiscalização e correção que sobre ela exercem os órgãos dos poderes Judiciário, Legislativo e Executivo, com o objetivo de garantir a conformidade de sua atuação com os princípios que são impostos pelo ordenamento jurídico.

O controle interno na administração pública surge da necessidade de corrigir rumos diante dos interesses da sociedade, e, atualmente, da necessidade de maior transparência dos gastos e da obrigação de uma utilização regular dos recursos públicos.

Santos (2006, p. 63) certifica que o controle interno no setor público mede resultados; baseado em análise de desvios e geração de relatórios desenvolve uma consciência estratégica voltada para o aperfeiçoamento contínuo. Dessa maneira, o controle interno deve ser compreendido como uma atividade que busca garantir as boas práticas de gestão e procedimentos que assegurem o cumprimento de seus objetivos.

O Controle Interno Administrativo integra os próprios processos organizacionais do órgão/entidade. É, portanto, a forma que a administração possui para verificar seus próprios atos, no sentido de se ater aos princípios da legalidade e da supremacia do interesse público.

O Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA) afirma que o controle interno compreende:

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

Nesse contexto, Peter e Machado (2003, p. 24) sustentam que Controles Internos constituem o conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados, utilizados com vistas a assegurar que os objetivos dos órgãos e entidades da Administração Pública sejam alcançados.

Portanto, a ideia central é a prevenção e correção de erros ou desvios no âmbito de cada poder ou organização da Administração Pública. Assim, o controle interno em qualquer segmento, público ou privado, é essencial na prevenção de erros e fraudes, tendo significado relevante no cumprimento dos objetivos do plano organizacional, com confiabilidade e evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, com a finalidade de que os objetivos fixados estejam em conformidade.

Nesse contexto, o art. 74 da Constituição Federal de 1988 determina que os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

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

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

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

IV – apoiar o controle externo das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

§ 1º Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária;

§ 2º Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União.

O art. 59 da Lei Complementar nº 101/2000 reforça o entendimento de que o Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de cada Poder e Ministério Público, fiscalizará o cumprimento das normas previstas com ênfase em:

I - atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias;

II - limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar;

III - medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite, nos termos dos arts. 22 e 23;

IV - providências tomadas, conforme o disposto no art. 31, para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites;

V - destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e as desta Lei Complementar;

VI - cumprimento do limite de gastos totais dos legislativos municipais, quando houver.

Por sua vez, o Decreto nº 3.591/2000 conceituou em seu art. 2º o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, prevendo as seguintes finalidades:

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

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e à eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e nas entidades da Administração Pública Federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

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

IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Já no ano de 2002 fora expedido o Decreto nº 4.440, de 25/7/2002, que altera os dispositivos do Decreto nº 3.591/2000 no que tange ao Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal:

Art. 14. As entidades da Administração Pública Federal indireta deverão organizar a respectiva unidade de auditoria interna, com o suporte necessário de recursos humanos e materiais, com o objetivo de fortalecer a gestão e racionalizar as ações de controle.

O mesmo decreto, em seu art. 17, dispõe que a sistematização do controle interno não elimina ou prejudica os controles próprios dos sistemas e subsistemas criados no âmbito da Administração Pública Federal, nem o controle administrativo inerente a cada chefia, que deve ser exercido em todos os níveis e órgãos, compreendendo:

I - instrumentos de controle de desempenho quanto à efetividade, eficiência e eficácia e da observância das normas que regulam a unidade administrativa, pela chefia competente;

II - instrumentos de controle da observância das normas gerais que regulam o exercício das atividades auxiliares, pelos órgãos próprios de cada sistema; e

III - instrumentos de controle de aplicação dos recursos públicos e da guarda dos bens públicos.

Dessa maneira, observa-se que a finalidade de controle interno é avaliar e corrigir operações da organização de acordo com a estrutura de padrões externos e internos, e

ainda, que a boa governança elimina o caos e provê consistência à instituição a fim de que as metas sejam alcançadas.

O papel do controle interno foi, assim, ampliado e reconhecido como um instrumento de gerenciamento de riscos indispensável à governança corporativa.

Goenewegen (2004, p. 353) atesta que governança corporativa diz respeito ao controle dos recursos das empresas e como as corporações alocam recursos.

Segundo a INTOSAI (2007), uma supervisão competente ajuda a assegurar que os objetivos do controle interno sejam alcançados. A alocação, revisão e aprovação do trabalho de um funcionário são compreendidas na comunicação clara das funções, responsabilidades e obrigação de prestar contas atribuídas a cada membro da equipe; na revisão sistemática, que se faça necessária, do trabalho de cada membro e na aprovação do trabalho em seus momentos críticos, para assegurar que se desenvolve de acordo com o requerido.

Desse modo, Oliveira (2010, p. 147) assevera que as finalidades de um Sistema de Controles Internos para o setor público buscam assegurar a eficiência, a probidade e a economicidade das operações, da mesma forma que nos outros setores da economia.

Não obstante o descrito neste tópico, verifica-se que se torna impossível a organização não dispor de controles internos para garantir a continuidade e eficácia das operações e informações propostas em seu plano organizacional, com confiabilidade e fidedignidade de seus relatórios, sendo primordial o envolvimento de todos.

Para tanto, ao longo do desenvolvimento da Contabilidade, foram criados mecanismos para favorecer a auditoria e, conseqüentemente, os controles internos. Nesta pesquisa, adota-se a metodologia *COSO* para analisar as práticas de controles internos da Universidade Federal de Alagoas; logo, o próximo tópico tem o objetivo de expor as características dessa metodologia.

### 2.2.3 Metodologia COSO

Inicialmente, cabe destacar que o *Committee of Sponsoring Organizations (COSO)* foi fundado em 1985 por cinco grandes associações sediadas nos Estados Unidos da América, a *American Accounting Association (AAA)*, o *American Institute of Certified Public Accountants (AIPCA)*, a *Financial Executives International (FEI)*, o *Institute of Internal Auditors (IIA)* e o *Institute of Management Accountants (IMA)*, tendo como missão o desenvolvimento de *frameworks* e o fornecimento de orientações sobre temas como gestão de risco empresarial, controle interno e as causas de fraude em relatórios contábeis, de modo a melhorar o desempenho de controles internos nas organizações.

Para o *COSO*, o controle interno consiste em cinco componentes, sendo eles: o Ambiente de Controle, a Avaliação de Risco, as Atividades de Controle, a Informação e Comunicação e o Monitoramento.

Segundo a INTOSAI (2004), o ambiente de controle estabelece o perfil de uma organização, influenciando no nível de conscientização das pessoas acerca do controle, nos diversos níveis da estrutura da organização.

De acordo com Dias (2010, p. 29), o Ambiente de Controle é:

A consciência de controle que a entidade tem, é sua cultura de controle. O ambiente de controle é efetivo, quando as pessoas da entidade sabem quais são suas responsabilidades, os limites de sua autoridade e se tem a consciência, a competência e o comprometimento de fazerem o que é correto de maneira correta.

Nesse contexto, o Ambiente de Controle é a base que sustenta todos os outros componentes do controle interno. É, portanto, o modo como os objetivos e metas são estabelecidos, como os riscos são identificados, avaliados, geridos e motivados pelo ambiente de controle.

A Avaliação de Risco, por sua vez, corresponde basicamente à identificação e análise dos riscos relevantes para a consecução dos objetivos da entidade, além de contribuir na formação de bases para a determinação de como os riscos devem ser acompanhados.

Avalos (2009) define que os riscos são fatos ou acontecimentos cuja probabilidade de ocorrência é incerta; a definição geral de risco pode ser entendida como a probabilidade de que aquilo que é esperado não aconteça, ou seja, é a variância do esperado.

As Atividades de Controle consistem em políticas e procedimentos que ajudam assegurar que os objetivos operacionais sejam atingidos e as estratégias para atenuar riscos sejam seguidas.

Para a INTOSAI, os procedimentos de controle são as políticas e ações estabelecidas e executadas para atuar sobre os riscos, a fim de se alcançar os objetivos da entidade.

No que se refere à Informação e à Comunicação, tem-se que estas fornecem suporte aos Controles Internos, transmitindo diretrizes do nível da administração para os funcionários, ou vice-versa, em um formato e uma estrutura de tempo que lhes permitem executar suas atividades de controle com eficácia.

A INTOSAI destaca que a informação é necessária em todos os níveis da organização para que se obtenha um controle interno eficaz e para que se alcancem os objetivos da entidade.

Por fim, o Monitoramento dos Sistemas de Controles Internos é avaliado no tocante à qualidade de seu desempenho, de suas políticas e à necessidade de alterações nos procedimentos.

O *COSO* publicou métodos práticos, amplamente aceitos, para o estabelecimento de controles internos e para avaliação de sua efetividade. Em julho de 1992, apresentou o modelo denominado *Internal Control – Integrated Framework*, atualmente conhecido como *COSO I*, mudando o conceito tradicional de controles internos e chamando atenção para o fato de que eles tinham de fornecer proteção contra riscos.

Nesta versão, o *COSO ERM* define que Controle Interno é:

Um processo realizado pela diretoria, por todos os níveis de gerência e por outras pessoas da entidade, projetado para fornecer segurança razoável quanto à consecução de objetivos nas seguintes categorias: a) eficácia e eficiência das operações; b) confiabilidade de relatórios financeiros; c) cumprimento de leis e regulamentações aplicáveis. (*COSO* 1992, p. 1)

Após a publicação do *COSO I*, várias organizações internacionais revisaram suas normas para incorporar o conceito de controle interno sintetizado pelo modelo. E em 2004,

o *COSO ERM* insere na sua nova versão que “componentes de avaliação de riscos, considerando que para que haja gerenciamento de riscos corporativos eficaz, devem existir controles internos efetivos”.

Essa metodologia propicia um critério de avaliação dos componentes de controle com a finalidade de obter um elevado grau de transparência das demonstrações contábeis, tendo como característica principal proporcionar uma visão de integração dos controles internos contábeis.

Destarte, ao descrever risco como uma possibilidade de um evento ocorrer desfavorável aos objetivos da organização foi introduzido que controles internos devem ser ferramentas de gestão e monitoração de riscos no que concerne à obtenção de seus objetivos, abrangendo não só os riscos de natureza financeira, mas toda atividade desempenhada no decurso normal da administração. Dessa maneira, o princípio do controle interno foi ampliado e facultado como instrumento de gerenciamento de riscos e imprescindível para a governança corporativa.

O Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA), em 1988, emitiu a SAS 55, que descreve o controle interno de seus três componentes principais: “ambiente de controle, sistema de contabilidade e procedimentos de controle”. Logo em seguida, o *COSO* publicou a obra *Controle Interno – Estrutura Integrada (Internal Control – Integrated Framework)*. Assim, a AICPA inseriu os conceitos de controles internos do *COSO* como o conceito de risco de controle destinado à aplicação geral e de supervisão na avaliação e fiscalização de como os bancos devem estruturar os seus controles internos<sup>6</sup>.

As recomendações do *COSO* são reconhecidas internacionalmente, fornecendo referência para avaliação do controle interno de empresas e organizações públicas, uma vez que é fundamental ter um modelo confiável para confrontar com o controle interno existente nas organizações, a fim de convalidar sua eficiência ou melhorá-lo, se necessário. Assim, tornou-se referência mundial pela sapiência ao estudo da aplicação dos controles internos.

Com relação às entidades ligadas ao setor público, ressalta-se que o BID, o Banco Mundial e a INTOSAI reconheceram e adotaram o modelo *COSO*.

---

<sup>6</sup> The Committee’s paper Framework for Internal Control Systems in Banking Organisations, September 1998, discusses internal controls in greater detail. <<http://www.bis.org/publ/bcbs40.htm>> Acesso em 01/09/2015.

Ademais, o órgão que auxilia o parlamento norte-americano no exercício do controle externo - *U.S. Government Accountability Office (GAO)* - revisou seus documentos objetivando a incorporação do modelo *COSO* no que tange aos seus controles internos.

Na esfera nacional, temos que o Tribunal de Contas da União, como membro da INTOSAI, também reconhece e utiliza o modelo como base para as suas avaliações de controle interno no setor público.

Nesse sentido, a INTOSAI (2007, p. 19) definiu controle interno como:

Controle Interno é um processo integrado efetuado pela direção e corpo de funcionários e é estruturado para enfrentar os riscos e fornecer razoável segurança de que na consecução da missão da entidade os seguintes objetivos gerais serão alcançados: • Execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações; • Cumprimento das obrigações de *accountability*; • Cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis; • Salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e dano.

De acordo com o *COSO I*, esses componentes são inter-relacionados, devem trabalhar em conjunto em um processo que visa a atingir os objetivos da organização. Eles resultam da forma pela qual a administração conduz uma empresa e estão integrados no processo de gestão.

Segundo a metodologia do *COSO* (1992) e Pinheiro (2008, p. 101), o documento *Internal Control - Integrated Framework* apresentou Controles Internos como sendo um processo levado a cabo pelo conselho de administração, direção e outros funcionários da organização com a finalidade de proporcionar uma confiança razoável na concretização das seguintes categorias de objetivos centrais: a eficiência e eficácia das operações, apresentando-se como a salvaguarda de seus ativos e prevenção e detecção de fraudes e erros; a confiabilidade da informação, por meio da exatidão, integridade e confiabilidade dos registros financeiros e contábilísticos; e a partir da conformidade com as leis e regulamentos vigentes, atendendo assim as normas administrativas, as políticas da empresa e a legislação à qual está subordinada.

Figura 5 - O cubo do *COSO I*



Fonte: CARVALHO NETO, 2008.

Dessa forma, enquanto o *COSO I* aborda a estrutura de controles internos de uma organização, o *COSO II* aborda o paradigma de Gestão de Riscos, ambos por meio da proposição de um Modelo Integrado.

O *COSO II* apresenta as quatro categorias na versão atualizada do *Internal Control – Integrated Framework*; este permitirá que as organizações desenvolvam e mantenham, de forma eficiente e eficaz, sistemas de controle interno que possibilitem dilatar as chances de alcançar seus objetivos e adaptar-se às mudanças nos ambientes operacionais e corporativos.

De acordo com o Tribunal de Contas da União, essas categorias de objetivos são, do ponto de vista Estratégico, relacionadas à sobrevivência, continuidade e sustentabilidade, alcance de metas de alto nível, alinhadas e dando suporte à missão da organização; Operacional, proporcionando efetividade e eficiência na utilização dos recursos, mediante operações ordenadas, éticas, econômicas e adequada salvaguarda contra perdas, mau uso ou dano; Comunicação resultando em maior confiabilidade da informação produzida e sua disponibilidade para a tomada de decisões e para o cumprimento das obrigações de *accountability*; e por fim Conformidade com as leis e regulamentações aplicáveis à entidade, e às normas, políticas, aos planos e procedimentos da própria organização.

Figura 6 – O Cubo do COSO II



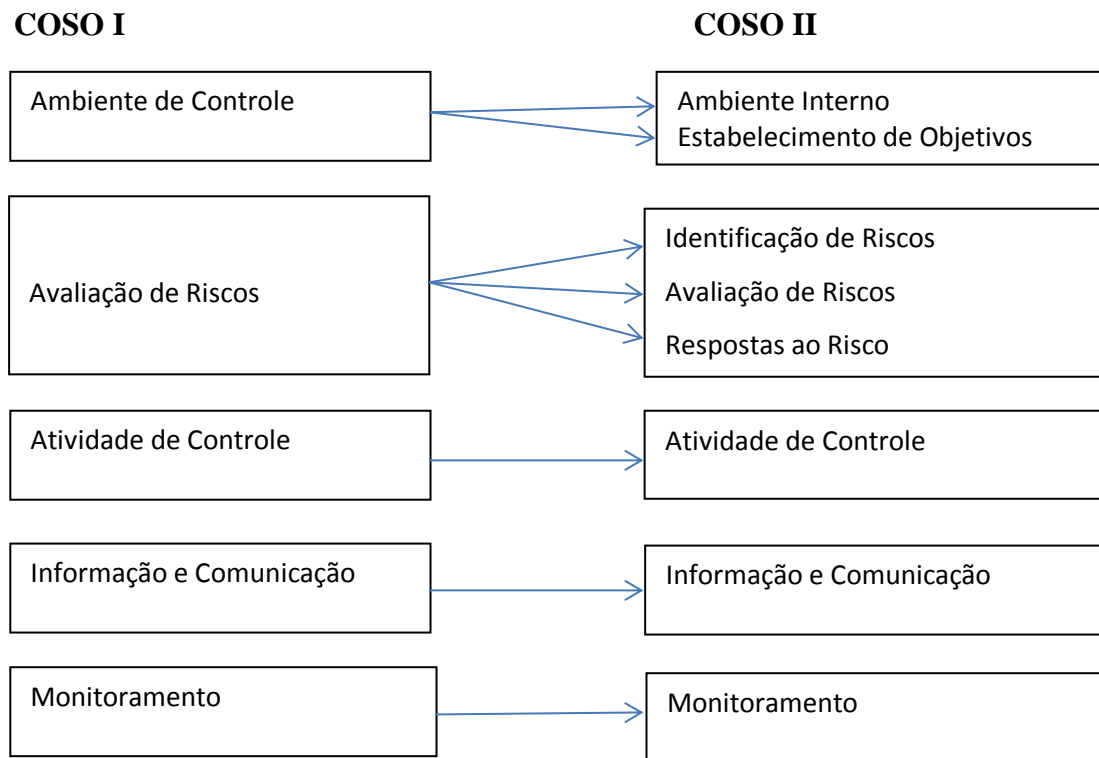
Fonte: COSO ERM 2004

O cubo apresenta na sua face superior as quatro categorias de objetivos: estratégicos, operacionais, de comunicação e conformidade; estão representadas nas colunas verticais. Os oito componentes estão nas linhas horizontais. A organização e as unidades de uma organização, na terceira dimensão do cubo, sendo relevantes entre si.

As faces visíveis do cubo da estrutura do ERM correspondem às três dimensões abordadas no modelo, sendo, portanto, categorias de objetivos, componentes do processo de gestão de risco e níveis de atuação. Caracterizando-se, respectivamente, pelos objetivos, riscos e controles da organização como um todo; objetivos, riscos e controles de uma divisão, unidade de negócio, departamento ou seção da organização; e objetivos, riscos e controles de um macroprocesso, processo ou de uma atividade.

Com a finalidade de proporcionar maior entendimento acerca dos modelos citados, elaborou-se um fluxograma de comparação entre os componentes do *COSO I* e *II*.

Figura 7 - Comparativo entre os componentes do *COSO I* e *II*



Fonte: Adaptado do *COSO ERM* (2004)

A integração dos controles se baseia no uso de uma estrutura tridimensional (o chamado Cubo *Coso II*), cujas dimensões compreendem os objetos de avaliação, as categorias de atividades de controle e os componentes de controle. Este novo modelo preconiza a agregação dos riscos e uma visão global e estratégica dos mesmos a partir do topo (alta administração), diferentemente de muitas organizações que analisam a gestão do risco partindo dos níveis hierárquicos inferiores. Outro ponto importante se refere aos três componentes acrescentados na metodologia, sendo eles: a definição dos objetivos, a identificação de eventos e a resposta ao risco.

Na versão do *COSO II*, o ambiente interno compreende o tom da organização e fornece a base pela qual os riscos são identificados e abordados pelo seu pessoal, inclusive a filosofia de gerenciamento de riscos, o apetite a risco, a integridade e os valores éticos, além do ambiente em que estes estão.

Segundo a metodologia do *COSO II*, esses componentes são os seguintes:

a) **Fixação de Objetivos:** alude aos objetivos que devem existir antes que a administração possa identificar as ocorrências em potencial que poderão afetar a sua realização. O gerenciamento de riscos corporativos assegura que a administração empregue um processo implementado para estabelecer os objetivos que propiciem suporte e estejam alinhados com a missão da organização e sejam compatíveis com o seu apetite a riscos.

b) **Identificação de Eventos:** relaciona-se aos eventos internos e externos que podem impactar o cumprimento dos objetivos de uma organização; estes poderão ser diferenciados em riscos ou oportunidades. As oportunidades são canalizadas à alta administração, que definirá as estratégias ou os objetivos.

c) **Avaliação de Riscos:** são analisados com a finalidade de determinar a forma como serão administrados e permite que a organização considere até que ponto eventos em potencial podem impactar a realização dos objetivos. Esses riscos são avaliados quanto à sua condição de inerentes e residuais.

d) **Resposta a Risco:** os empregados identificam e avaliam as possíveis respostas aos riscos, a administração seleciona o conjunto de ações destinadas a alinhar os riscos às respectivas tolerâncias e ao apetite a risco.

e) **Atividades de Controle:** são políticas e procedimentos que direcionam as ações individuais na implementação das políticas de gestão de riscos, diretamente ou mediante a aplicação de tecnologia, a fim de assegurar que as respostas aos riscos sejam executadas com eficácia.

f) **Informações e Comunicações:** correlacionam-se com as informações relevantes que são identificadas, colhidas e comunicadas de forma que as pessoas cumpram as suas atribuições para identificar, avaliar e responder ao risco. A comunicação eficaz ocorre quando esta flui na organização em todas as direções, e quando os empregados recebem informações claras quanto às suas funções e responsabilidades.

g) **Monitoramento:** remete-se à integridade da gestão de riscos corporativos que é monitorada, sendo realizadas as modificações, quando necessárias. O monitoramento é realizado através de atividades gerenciais contínuas ou avaliações independentes ou de ambas as formas. Quanto maior o alcance e a eficácia do monitoramento contínuo, menor a necessidade de avaliações independentes.

Por fim, o *COSO* (2013) ensina que o gerenciamento de riscos corporativos é um processo multidirecional e interativo segundo o qual quase todos os componentes influenciam os outros.

Dessa feita, passa-se ao estudo da Gestão de Riscos na Administração Pública.

#### 2.2.4 Gestão de Riscos

Segundo Lunkes (2010, p. 109), nas organizações o “risco é a incerteza inerente aos ganhos e perdas que podem ocorrer como resultado das ações e decisões tomadas”, estando, por sua vez, relacionado à escolha e não ao acaso. Esse autor ainda caracteriza a gestão de riscos como o “ênfoque estruturado que alinha estratégias, processos, pessoal, tecnologia e conhecimento” com o objetivo de gerenciar e avaliar as incertezas no intuito de criar valor para a entidade.

Nesse sentido, o Gerenciamento de Risco é um processo lógico e sistemático para as organizações identificarem e avaliarem riscos e oportunidades, visando a uma melhor tomada de decisões e a avaliação de desempenhos tendo uma visão para o futuro, isto é, não apenas evita ou minimiza perdas, mas lida positivamente com oportunidades. (DAVIS; BLASCHEK, 2006, p. 5).

Alinhada com essa definição, a Norma da ABNT de 2009, ISO 31000, define risco como sendo “o efeito da incerteza nos objetivos”. Um risco pode ser expresso pela combinação percebida da sua probabilidade de ocorrência e de impactos resultantes de ameaças ou oportunidades.

Todavia, é certo de que toda atividade humana inclui riscos. Sendo assim, toda organização tem que gerenciar os riscos de modo a contê-los em níveis aceitáveis pela organização.

De acordo com a Portaria do TCU nº 280, de 08 de dezembro de 2010, a avaliação de riscos e de controle interno visa avaliar o grau em que o controle interno de organizações, programas e atividades governamentais assegura, de forma razoável, na consecução de suas missões, objetivos e metas, os princípios constitucionais da administração pública que obedecerão objetivos de controle tais como:

- I. eficiência, eficácia e efetividade operacional, mediante execução ordenada, ética e econômica das operações;
- II. integridade e confiabilidade da informação produzida e sua disponibilidade

para a tomada de decisões e para o cumprimento de obrigações *accountability*;

III. conformidade com as leis e regulamentos aplicáveis, incluindo normas, políticas, programas, planos e procedimentos de governo e da própria instituição;

IV. adequada salvaguarda e proteção de bens, ativos e recursos públicos contra desperdício, perda, mau uso, dano, utilização não autorizada ou apropriação indevida.

O modelo apresentado em 2004 pelo *COSO*, o ERM - *Enterprise Risk Management*, é um modelo amplamente divulgado e preenche os requisitos exigidos pela *Securities and Exchange Commission* (SEC) no cumprimento da *Sarbanes-Oxley Act* (SOX).

Dessa forma, segundo esse modelo, a gestão de risco permite alinhar o apetite pelo risco com a estratégia da organização através de análises de alternativas estratégicas, estabelecimentos de objetivos e o desenvolvimento de mecanismos de gestão de risco que permitem:

- a) determinar o perfil de risco a adotar;
- b) melhorar as decisões de resposta ao risco, visto que a gestão de risco capacita as organizações para darem respostas alternativas ao risco;
- c) reduzir perdas operacionais com a identificação de eventos potenciais e o estabelecimento de respostas prepara a organização, reduzindo situações inesperadas e perdas;
- d) identificar e gerir riscos múltiplos e transversais à organização, uma vez que a gestão de risco permite à organização responder eficientemente e de forma integrada a múltiplos riscos;
- e) aproveitar oportunidades tendo em vista que a consideração de potenciais eventos permite à gestão identificar e aproveitar oportunidades; e,
- f) melhorar a utilização do capital em razão de uma maior e melhor informação sobre os riscos possibilita à gestão avaliar as necessidades de capital e melhorar a sua alocação.

#### 2.2.4.1. Gestão de Risco no Setor Público

Segundo a metodologia *COSO* 2006, o controle interno é parte integrante do gerenciamento de riscos corporativos, sendo considerado uma ferramenta de gestão:

O gerenciamento de riscos corporativos é um processo conduzido em uma organização pelo conselho de administração, diretoria e demais empregados, aplicado no estabelecimento de estratégias formuladas para identificar, em toda a organização, eventos em potencial, capazes de afetá-la, e administrar os riscos de modo a mantê-los compatíveis com o apetite a riscos da organização e possibilitar garantia razoável do cumprimento dos seus objetivos. (COSO 2006, p. 10)

O gerenciamento de riscos consiste, portanto, na aplicação de princípios e processos para identificação e avaliação de riscos ao planejamento, bem como na implementação e controle das respostas aos riscos. Caso os riscos não sejam adequadamente gerenciados, a organização acaba tomando riscos que não foram analisados adequadamente e que, portanto, desconhece.

Nesse sentido, o gerenciamento de riscos, como já observado, pode ajudar as organizações a melhorar a eficiência, eficácia e efetividade de diversas formas, a exemplo da melhoria na entrega de serviços ao cidadão, melhor utilização de recursos, melhor planejamento e melhor gerenciamento de programas e projetos.

Assim, consideram-se riscos como eventos ou condições incertas, que caso ocorram, podem gerar impactos negativos ou positivos nos objetivos de programas, projetos ou serviços a serem entregues à sociedade.

O bom gerenciamento de riscos contribui com o aumento da confiança do cidadão na capacidade do governo de entregar os serviços prometidos, no sistema de governança e, principalmente, na capacidade de utilização acertada dos recursos públicos.

Tanto os cidadãos quanto a sociedade perdem tempo e dinheiro, se programas de governo e serviços públicos associados não são entregues de forma apropriada e em tempo hábil. Com a finalidade de propiciar maior controle social acerca dos gastos públicos fora promulgada a Lei Complementar nº 131/2009, determinando que os entes públicos disponibilizem, em meios eletrônicos, as informações sobre a execução orçamentária e financeira.

### 2.2.5 Transparência Pública

Em 2009, a exigência de transparência pública recebeu um reforço “de peso” com a promulgação da Lei Complementar nº 131/09, que alterou o artigo 48 e acrescentou dispositivos à LC nº 101/00 (Lei de Responsabilidade Fiscal).

Outra regra de transparência pode ser extraída do dispositivo atinente à prestação de contas. A LRF normatiza que as contas do Chefe do Poder Executivo ficarão disponíveis, durante todo o exercício, no respectivo Poder Legislativo e no órgão técnico responsável pela sua elaboração, para consulta e apreciação pelos cidadãos e instituições da sociedade.

A Constituição Federal de 1988 favoreceu a adoção de práticas transparentes. Em seu art. 37 assevera que “a administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência”. Através da publicidade o povo poderá ter acesso às informações referentes aos atos praticados por seus representantes.

No ano de 2009, foi publicada a Lei Complementar nº 131, que acrescentou dispositivos à Lei de Responsabilidade Fiscal e determinou aos entes públicos que disponibilizassem, em meios eletrônicos, as informações sobre a execução orçamentária e financeira.

Mais recentemente, foi promulgada a Lei de Acesso à Informação nº 12.527, de 18 de novembro de 2011, que tem por finalidade a garantia do exercício do direito da sociedade ao acesso à informação.

São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público, os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias, as prestações de contas e o respectivo parecer prévio, o Relatório Resumido da Execução orçamentária e o relatório de Gestão Fiscal, bem como as versões simplificadas desses documentos.

O setor público passou a focar no cidadão como o principal usuário dos serviços públicos. Além disso, a globalização e a necessidade de realizar novos investimentos, principalmente em infraestrutura, saúde e educação, também foram agentes predominantes

para a mudança de paradigma da Administração Pública, haja vista que esses são fatores de fundamental importância para o desenvolvimento social e econômico de uma nação.

O Brasil também acompanhou essa evolução e a Administração Pública precisou ser reformulada. Um marco dessa reforma aconteceu em 1995, com a aprovação do Plano Diretor da Reforma do Estado, elaborado pelo Ministério da Administração Federal e da Reforma do Estado – MARE.

Um dos objetivos desse plano foi melhorar a governança, transformando a Administração Pública burocrática, rígida e ineficiente, voltada para si própria e para o controle interno, em uma Administração Pública gerencial, flexível e eficiente, voltada para o atendimento do cidadão.

Segundo Ferrer e Lima (2007), as mudanças mais comuns para se aumentar a eficiência do governo são a mudança da gestão e o governo eletrônico, assim a informação é um dos insumos básicos da sociedade, e sendo assim um bem fundamental para qualquer atividade, seja no âmbito do Governo, da iniciativa privada ou do indivíduo,

O Instituto Brasileiro de Governança Corporativa – IBGC estabelece os princípios básicos das melhores práticas de governança corporativa como sendo a transparência, a equidade, a prestação de contas (*accountability*) e a responsabilidade.

De acordo com o IBGC, transparência é mais que a obrigação de informar, é, portanto, o desejo de disponibilizar para as partes interessadas as informações que sejam de seu interesse e não apenas aquelas impostas por disposições de leis ou regulamentos, e os administradores devem, por conseguinte, prestar contas de sua atuação no exercício de seu mandato, assumindo integralmente as consequências de seus atos e omissões.

Segundo Angélico (2012), a transparência pode designar os meios que promovem e asseguram a visibilidade e a acessibilidade das informações acerca das ações governamentais, estando, por isso, diretamente relacionada ao conceito de *accountability*.

Para atingir a *accountability*, no entanto, é preciso haver um fluxo confiável de informações, aspecto este apontado nas definições de transparência. Ainda segundo o autor, não é suficiente que as informações estejam disponíveis, elas devem ser compreensíveis, com o uso de uma linguagem adequada, e devem ser relevantes.

Cruz, Silva e Santos (2009) argumentam que uma gestão pública transparente vai além da divulgação dos instrumentos de transparência fiscal, estende-se à concretização do

conceito de *accountability* quando possibilita que os cidadãos acompanhem e participem efetivamente dos atos da administração pública que causam impactos em toda a sociedade.

Transparência, dessa forma, significa não ter medo de mostrar. É uma das melhores maneiras de se dar transparência pública hoje é com a utilização dos meios eletrônicos, especialmente os sites dos entes federados e órgãos públicos.

São instrumentos de transparência pública na gestão fiscal as leis orçamentárias (PPA, LDO, LOA), as prestações de contas, bem como o parecer prévio emitido pelos Tribunais de Contas.

Vinculado ao Ministério da Educação, o orçamento da Universidade Federal de Alagoas está entre os cinco maiores do Estado. Deve ser, pois, administrado com base nessa legislação nacional, a qual orienta o trabalho dos servidores públicos da instituição e responsabiliza seus gestores.

Desse modo, os gestores precisam promover o funcionamento eficiente dos controles internos da instituição. Conforme Attie (2007, p. 183), os objetivos e práticas do controle interno devem estar ligados aos interesses da organização para que as políticas implantadas e objetivos almejados se realizem.

A Universidade Federal de Alagoas tem seu orçamento submetido pelo Ministério da Educação e Cultura – MEC e aprovado pela Controladoria Geral da União para que possa desenvolver suas atividades e implementar seu planejamento, sendo seus recursos alocados em ensino, pesquisa e extensão, assim como em manutenção do espaço físico.

## CAPÍTULO 3 – DESCRIÇÃO DA PESQUISA

A Universidade Federal de Alagoas é composta por três campi, sendo eles: Campus A. C. Simões, Campus Arapiraca e Campus do Sertão e, segundo o Sistema Integrado de Gestão de Recursos Humanos - SIGRH/Julho 2015, possui 1.644 professores efetivos e 1.759 técnicos. Conta com uma estrutura organizacional bem dividida, constituída por órgãos de apoio acadêmico, administrativo, pró-reitorias, unidades acadêmicas e órgãos de assessoramento. Dentre os órgãos de assessoramento, encontra-se a Auditoria Geral.

A pesquisa foi realizada nos três *campi* da Universidade, através de questionário respondido por técnicos e docentes. Ressalta-se que este questionário fora extraído da dissertação de mestrado de Helem Mara Confessor Ferreira, cujo tema de pesquisa fora “Aplicação do modelo *COSO ERM* na avaliação de sistemas de controles internos: um estudo de caso para verificar a validade desse sistema no Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Rio Grande do Norte”. Dessa forma, optou-se pela adoção da mesma metodologia da pesquisa supracitada para análise dos dados a fim de possibilitar uma comparação entre as instituições estudadas.

### 3.1. A Universidade Federal de Alagoas

A Universidade Federal de Alagoas foi fundada em 1961, instalada no Campus A.C. Simões na cidade de Maceió reunindo as Faculdades de Direito (1933); Medicina (1951), Filosofia (1952), Economia (1954), Engenharia (1955) e Odontologia (1957).

Através do Plano de Expansão das instituições públicas de ensino superior, denominado Expansão com Interiorização, do Governo Federal, a UFAL cria no ano de 2006 o Campus Arapiraca, no agreste alagoano com sede em Arapiraca, estendendo-se para as unidades em Palmeira dos Índios, Penedo e Viçosa. E em 2010, foi inaugurado o Campus do Sertão, com sede em Delmiro Gouveia e com unidade em Santana do Ipanema.

A UFAL possui cerca de 26 mil alunos matriculados nos 84 cursos de graduação, distribuídos em 23 Unidades Acadêmicas presentes na capital (53), campus de Arapiraca (19) e do Sertão (8). Na modalidade de pós-graduação, são 39 programas *strictu sensu*

oferecidos, sendo 30 mestrados e nove doutorados, que contam com 2.312 alunos, e 13 especializações.

A presença da UFAL no território alagoano, por meio de suas atividades de ensino, pesquisa, extensão e assistência, representa importante vetor de desenvolvimento para a sociedade, sobretudo por se tratar de um dos Estados que apresenta elevadíssimos indicadores de desigualdades do país.

Com relação à estrutura administrativa e acadêmica da UFAL é definida por dois conselhos superiores: o Conselho Universitário (Consuni) e o Conselho de Curadores (Cura).

O Conselho de Curadores – CURA é composto por um representante do Ministério da Educação, um representante do Conselho Regional de Contabilidade, um representante do Conselho Regional de Economia, um representante do Conselho Regional de Administração, um representante do corpo docente, um representante do corpo discente e um representante do corpo técnico-administrativo.

Compete ao Conselho de Curadores, além de outras atribuições definidas no Regimento Geral:

- I - eleger o seu Presidente e Vice-Presidente, na forma prevista em seu Regimento Interno;
- II - emitir parecer sobre a proposta orçamentária, o orçamento próprio e a prestação de contas anual da Universidade, para aprovação do Conselho Universitário;
- III - acompanhar a fiscalização e a execução orçamentária da Universidade;
- IV - emitir parecer sobre a alienação, cessão, locação e transferência de bens da Universidade, para aprovação do Conselho Universitário;
- V - emitir parecer sobre o recebimento pela UFAL de subvenções, doações, heranças, legados e de cooperações financeiras resultantes de convênios com entidades públicas e privadas, para aprovação do Conselho Universitário;
- VI - emitir parecer sobre a abertura de créditos adicionais ao orçamento da UFAL, para aprovação do Conselho Universitário;
- VII - elaborar a proposta de seu Regimento Interno, submetendo-o à aprovação do Conselho Universitário.

O Conselho Universitário – CONSUNI é o responsável pela definição das diretrizes da política universitária, acompanhando sua execução e avaliando os seus resultados, composto por 70% (setenta por cento) de representantes do corpo docente,

15% (quinze por cento) de representantes do corpo discente e 15% (quinze por cento) de representantes do corpo técnico-administrativo da Universidade.

O número total de membros do Conselho Universitário e o modo de escolha dos representantes de cada segmento é disciplinado pelo Regimento Geral da UFAL. São considerados os membros natos do corpo docente os Diretores das Unidades Acadêmicas, além do Reitor e o Vice-Reitor como seu Presidente e Vice-Presidente.

Compete ao Conselho Universitário, além de outras atribuições definidas no Regimento Geral:

- I - aprovar e/ou modificar, ouvida a comunidade universitária, o Estatuto e o Regimento Geral da UFAL, com quórum qualificado de 2/3 dos seus membros;
- II - deliberar, em caráter geral, mediante resoluções, sobre matérias de ensino, pesquisa, extensão e administração e traçar a política geral da Universidade;
- III - elaborar, com quórum de 2/3, a lista de candidatos a Reitor e Vice-Reitor da UFAL, observada a consulta prévia à comunidade universitária;
- IV - apreciar e deliberar sobre os recursos interpostos contra decisão do Reitor e dos Conselhos das Unidades Acadêmicas;
- V - autorizar, suspender ou suprimir cursos oferecidos pela Universidade;
- VI - apreciar e aprovar os projetos pedagógicos dos cursos, observada a legislação aplicável;
- VII - regulamentar as formas de acesso de estudantes à UFAL;
- VIII - criar, modificar, fundir e extinguir, com quórum de 2/3, as Unidades Acadêmicas e Unidades de Apoio ouvidas as comunidades interessadas;
- IX - aprovar os Regimentos Internos do Conselho de Curadores, da Reitoria, das Unidades Acadêmicas e Órgãos de Apoio;
- X - elaborar a proposta de seu Regimento Interno, submetendo -o à sua aprovação;
- XI - aprovar o planejamento global da Universidade, anual e plurianual, acompanhando e avaliando sua execução;
- XII - aprovar o orçamento anual da Universidade, elaborado pela Reitoria, acompanhando a sua execução;
- XIII - aprovar as linhas gerais dos programas de pesquisa e extensão;
- XIV - conceder títulos honoríficos e acadêmicos definidos no Regimento Geral, mediante parecer prévio da Unidade Acadêmica pertinente;
- XV - homologar convênios firmados pelo Reitor;
- XVI - Aprovar o recebimento pela UFAL de subvenções, doações, heranças, legados e de cooperações financeiras resultantes de convênios com entidades públicas e privadas;
- XVII - definir o quadro de pessoal docente e técnico-administrativo, ouvidas as Unidades Acadêmicas;
- XVIII - autorizar o Reitor a realizar operações de crédito ou de financiamento, mediante a apresentação de projetos e ouvido o Conselho de Curadores;

XIX - aprovar a abertura de créditos adicionais ao orçamento da UFAL, mediante parecer do Conselho de Curadores - CURA;

XX - aprovar a prestação de contas anual da Universidade, mediante parecer do Conselho de Curadores - CURA;

XXI - aprovar o calendário acadêmico;

XXII - decidir, após processo administrativo, sobre intervenção em Unidade Acadêmica e destituição de seu Diretor e/ou Vice-Diretor na forma do Regimento Geral, com quórum de 2/3 dos seus membros;

XXIII - apurar atos de responsabilidade do Reitor e do Vice-Reitor e tomar as providências cabíveis, inclusive de propor à autoridade competente suas destituições, na forma definida no Regimento Geral, com quórum de 2/3 dos seus membros;

XXIV - definir e acompanhar o Programa de Avaliação Institucional, seus planos de trabalho e orçamento, e aprovar os respectivos relatórios produzidos.

A UFAL tem por missão produzir, multiplicar e recriar o saber coletivo em todas as áreas do conhecimento de forma comprometida com a ética, a justiça social, o desenvolvimento humano e o bem comum. Tendo como objetivo tornar-se referência nacional nas atividades de ensino, pesquisa e extensão, firmando-se como suporte de excelência para as demandas da sociedade.

### 3.1.1 Campi

#### 3.1.1.1. A.C. Simões

Durante a década de 1960, a UFAL teve duas gestões do Reitor Aristóteles Calazans Simões, voltadas à criação de um Campus Universitário no bairro do Tabuleiro do Martins, para realizar a construção das instalações daquelas faculdades existentes - desarticuladas e distantes entre si -, mas também, para aí implantar, além das atividades acadêmicas de graduação, as atividades pioneiras de assistência estudantil e culturais.

Nos anos 1970, as gestões promoveram a modernização institucional através da reestruturação acadêmica e administrativa, tais como a criação de Centros, em substituição aos Institutos e Faculdades, a criação de novos cursos e a ampliação e qualificação do quadro docente.

Nos anos 1980, a UFAL ainda era uma instituição de graduação, profissionalizante, e as gestões se preocuparam em iniciar e organizar as atividades de

pesquisa e de extensão, além dos cursos de pós-graduação *lato sensu*, através de programas especiais e restritos à estrutura departamental, assim como a criação do primeiro curso de Mestrado, em Letras, em 1987.

Nos anos 1990 e início de 2000, as gestões promoveram a informatização da UFAL, com a expansão dos cursos de pós-graduação *stricto sensu*, a qualificação dos técnicos em administração universitária, a busca do equilíbrio orçamentário-financeiro, o reforço da capacitação docente e a implantação de cursos de graduação noturnos.

O Campus A.C. Simões conta com 56 cursos de graduação e 31 Programas de Pós-Graduação.

#### 3.1.1.2. Arapiraca

O Campus Arapiraca foi criado em 16 de setembro de 2006, aprovado pela Resolução nº 20/2005 de 01 de agosto de 2005 do Conselho Universitário da Universidade Federal de Alagoas, como a primeira etapa do processo de interiorização.

Situa-se no Agreste alagoano, tendo sua sede na cidade de Arapiraca, a segunda maior cidade do Estado, de onde exerce sua influência imediata sobre toda a porção central do Estado de Alagoas.

O Campus estende sua sede, em Arapiraca, para os seus Pólos em Palmeira dos Índios, Penedo e Viçosa. Desta forma, a presença da UFAL no interior alagoano veio possibilitar o acesso ao ensino superior público, gratuito e de qualidade para grande parcela da população de baixa renda e sem acesso a uma Universidade Pública e gratuita.

No campus Arapiraca, são oferecidos 19 cursos, admitindo-se 890 alunos/ano e 4.140 alunos distribuídos entre os cursos de Administração, Administração Pública, Agronomia, Arquitetura, Biologia, Ciência da Computação, Educação Física, Enfermagem, Física, Letras, Pedagogia, Matemática, Química e Zootecnia.

### 3.1.1.3. Sertão

O campus do Sertão foi inaugurado no dia 15 de março de 2010, contando com aproximadamente 1200 alunos. Sua sede localiza-se na cidade de Delmiro Gouveia, oferecendo seis cursos de graduação: Engenharia Civil, Engenharia da Produção, Letras, Pedagogia, História e Geografia. A Unidade de Ensino, localizada em Santana do Ipanema, oferece outros dois cursos, Ciências Contábeis e Ciências Econômicas.

O Campus conta com 89 servidores, dentre eles 60 professores, e 29 técnicos-administrativos, além dos profissionais contratados que prestam serviço à Universidade.

## 3.2. A Auditoria na Universidade Federal de Alagoas

A Auditoria Geral tem como objetivo contribuir para o aprimoramento da gestão pública federal e, de acordo com o art. 15 do Decreto 3.591/2000, está sujeita à orientação normativa e supervisão técnica do Órgão Central e dos órgãos setoriais do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, regendo-se pelo Regimento Geral da Reitoria, pelo seu Regimento Interno e pelos normativos da Secretaria Federal de Controle Interno da Controladoria Geral da União e demais instrumentos legais estabelecidos na legislação federal pertinente ao Controle Interno. De acordo com o art. 18 do Regimento Geral da UFAL, a Auditoria Geral é Órgão de Assessoramento e tem sua vinculação à Reitoria.

Conforme art. 113 do Regimento Geral da UFAL, a Auditoria Geral será responsável pelo controle da utilização dos recursos referidos no artigo precedente, observados os objetivos estabelecidos nos programas, projetos e planos de aplicação aprovados pelo Conselho Universitário.

A Auditoria Geral tem como finalidade atuar junto ao Reitor(a) da Universidade Federal de Alagoas, acompanhando as atividades desenvolvidas nas áreas meio e fim, objetivando contribuir para o funcionamento eficiente e eficaz do sistema educacional, da gestão orçamentária e financeira. Além de recomendar a adoção de medidas de controle interno preventivo, bem como corretivos, em conformidade com as normas pertinentes a essa Universidade e a legislação federal em vigor, proporcionando assessoramento

especializado, orientação e informação junto aos diversos setores administrativos, visando contribuir com a adequada funcionalidade da Instituição e com cumprimento das normas e exigências legais.

### 3.3 Sistemas de Controle Interno existentes

Compete à Auditoria Geral elaborar o Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna (PAAAI), manter informados os diversos setores e órgãos da Universidade acerca das modificações e alterações que venham ocorrer nos procedimentos de gestão administrativa, financeira, orçamentária, patrimonial e de recursos humanos, desenvolver atividades de auditoria interna de pessoal, contábil, orçamentária, financeira, patrimonial, institucional e de gestão, bem como acompanhar, no âmbito da instituição, o cumprimento de seus programas de trabalho, dos indicadores sociais estabelecidos, dos programas e metas planejadas, e avaliar o grau de execução e realização de tais metas.

A Auditoria Geral desempenha, ainda, atividades de controle interno, tanto fiscal como social, na esfera da gestão administrativa e institucional da universidade, em conformidade com as normas e diretrizes estabelecidas pelo governo federal, atuando junto à Controladoria-Geral da União e ao Tribunal de Contas da União, como órgão mediador, com o intuito de acompanhar as medidas e orientações estabelecidas por tais órgãos de controle federal em seus relatórios e auditorias que sejam pertinentes à Universidade Federal de Alagoas.

A estrutura interna da Auditoria Geral é composta por um Auditor Geral, pela Gerência de Auditoria (GEAUD), Gerência de Controle e Assessoramento Interno (GECAL) e pela Secretaria de Assuntos Administrativos (SAA).

### 3.4 Metodologia

A pesquisa realizada no presente estudo classifica-se da seguinte maneira: a) de acordo com a forma de abordagem do problema; b) de acordo com o tipo de objetivos e objetivos e c) em função dos procedimentos técnicos utilizados.

Pela forma e abordagem do problema, esta pesquisa classifica-se como quantitativa devido à mensuração dos dados coletados, os quais foram transformados em indicadores, e qualitativa devido à análise e interpretação dos dados obtidos na pesquisa quantitativa, além de associação com as informações da revisão bibliográfica, que conforme Severino (2007, p. 122) se realiza a partir do registro disponível, decorrente de pesquisas anteriores, em documentos impressos, como livros, artigos, teses etc.

Ainda que este trabalho tenha tons de pesquisa exploratória, por haver poucas conclusões dos dados disponíveis nos relatórios de gestão da Instituição, é na verdade um estudo de caso. Segundo Gil (2010), o estudo de caso é caracterizado pelo estudo mais aprofundado de um ou de poucos objetos, de maneira que permita o seu conhecimento mais detalhado.

Assim, quanto aos objetivos, esta pesquisa analisou de forma quantitativa a existência, eficiência e eficácia dos procedimentos de controles internos utilizados, na UFAL, de acordo com as percepções dos professores, gestores e servidores administrativos.

Ainda segundo Yin (2005), o estudo de caso pode ser tratado como importante estratégia metodológica para a pesquisa em ciências humanas, pois permite ao investigador um aprofundamento em relação ao fenômeno estudado, revelando nuances difíceis de serem enxergadas por si só.

Com relação aos procedimentos técnicos utilizados, foi realizada uma pesquisa de campo com aplicação de questionário composto por perguntas fechadas com afirmações positivas e negativas, cujo objetivo foi identificar entre outros, os procedimentos de controles internos da Instituição *versus* procedimentos de controles internos baseados na metodologia do *COSO ERM*. Para o processamento e as análises do resultado foi aplicado o modelo Palfi e Bota-Avram, que consiste na comparação entre modelos internacionais de controle interno obtendo-se o grau de semelhança e dessemelhança entre eles a partir do cálculo do Coeficiente de *Jaccard*. O questionário foi aplicado aos servidores e colaboradores dos campi Arapiraca, Maceió e Delmiro Gouveia (Sertão) da Universidade Federal de Alagoas.

### 3.5 Técnicas de análise

Para a coleta e análise dos dados fora utilizado questionário<sup>7</sup> cujo modelo é baseado nos conceitos do *COSO ERM*, sendo apresentado posteriormente. O questionário foi aplicado junto à Universidade, considerando os seus membros docentes e os técnicos-administrativos.

Conforme o *framework COSO ERM*, o questionário para coleta de dados é dividido em duas partes, seguindo o método de escala nominal. Inicialmente, buscou-se a identificação do perfil do pesquisado, por meio de questões abertas, abrangendo os aspectos demográficos e funcionais. Na segunda parte, as questões versaram sobre os oito componentes do Cubo *COSO II* (ambiente interno, fixação de objetivos, identificação de eventos, avaliação de riscos, resposta ao risco, atividades de controle, informações e comunicações e monitoramento), com a finalidade de captar aspectos do sistema de controle interno da instituição que estivessem relacionados ao *framework COSO ERM*.

O pesquisado assinalou no questionário, na coluna “Avaliação”, um “X” para uma das seguintes opções: “Sim”, “Não” e “Não se aplica”. Os quesitos foram avaliados com base na situação em que se encontrava a unidade gestora de sua responsabilidade ou setor no qual estava lotado até setembro de 2015. A resposta “Não se aplica”, conforme indicava o corpo do questionário, referia-se aos casos em que não fora possível analisar o item questionado.

Até a data de encerramento da coleta de dados, participaram 64 servidores, entre técnicos-administrativos e professores ativos na instituição; em razão da greve dos servidores federais, iniciada em 28 de maio do corrente ano, não foi possível colher o número total de amostra ideal, conforme Fórmula 01 (BRUNI, 2013, p. 194):

$$n = \frac{N \cdot Z^2 \cdot p \cdot (1 - p)}{Z^2 \cdot p \cdot (1 - p) + e^2 \cdot (N - 1)}$$

Onde:

n – amostra calculada;

---

<sup>7</sup> Conforme já exposto, o questionário aqui utilizado foi extraído da dissertação “Aplicação do modelo COSO ERM na avaliação de sistemas de controles internos: um estudo de caso para verificar a validade desse sistema no Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Rio Grande do Norte”, de Helem Maria Confessor Ferreira. Dissertação (Mestrado) – UnB-UFPB-UFRN. João Pessoa, 79f. 2013.

N – população;

Z – variável normal padronizada associada ao nível de confiança;

p – verdadeira probabilidade do evento;

e – erro amostral.

Admitiu-se aqui um nível de confiança de 95%; o valor de Z igual a 1,96; assumindo p igual a 0,5 (ou 50%); N igual a 3.403; e o erro amostral (e) de 0,05 (ou 5%). Segundo Bruni (2013, p. 194), quando a inferência sobre proporções ou frequências associadas a variáveis qualitativas é conduzida por população finita, em que nada se sabe sobre p, assume-se o valor de  $p = 0,5$  (ou 50%). Assim, utilizando esses valores na Fórmula 01, obteve-se que uma amostra mínima ideal seria de 222 servidores.

Os dados coletados na pesquisa foram tabulados em planilha eletrônica (Excel) e, para se chegar à conclusão, replicou-se o modelo de Palfi e Boța-Avram (2009), que consiste na comparação entre modelos internacionais de controle interno com o *framework* da Romênia, obtendo-se assim o grau de semelhança e dessemelhança entre eles, a partir do cálculo do Coeficiente de *Jaccard*.

Para a comparação entre o *framework* do *COSO ERM* e o sistema de controle interno da UFAL, foram atribuídos os valores “1” ou “0” às respostas dos participantes da pesquisa, de forma que os quesitos em que se marcou a opção “SIM”, confirmando a existência/adequação de determinada característica ou conduta com os pressupostos do *COSO ERM*, recebeu o valor “1”; em contrapartida, para a opção “NÃO”, substituímos pelo valor “0”. As respostas “NÃO SE APLICA” não foram consideradas, visto que a pesquisa tem como objetivo captar o que era praticado ou não na instituição. Essa opção, conforme indicava o corpo do questionário, referia-se aos casos em que não fora possível analisar o item questionado.

No que tange ao processamento dos dados referentes à segunda parte do questionário, temos que o mesmo obedeceu a seguinte sistemática: primeiro foram verificados quais quesitos atendiam às características do modelo *COSO ERM*, quando se fizesse a opção pelo “SIM”, e se havia alguma situação em que a opção “NÃO” estaria de acordo com o referido modelo; elaborou-se uma tabela demonstrando os valores “1” (para opção SIM) e “0” (para opção NÃO), que foram atribuídos na etapa anterior para o modelo *COSO ERM*; por conseguinte, o banco de dados foi montado com as respostas coletadas; e por fim, a partir da moda foi identificada a resposta que caracterizava a instituição

pesquisada, segundo as respostas dos servidores e com a qual se completou a referida tabela. Isto é, admitiu-se como resposta para o quesito analisado a opção (“Sim” ou “Não”) que mais se repetia, substituindo-se pelo valor “1” ou “0” na construção das tabelas referentes aos componentes e ao método usado.

Dessa forma, para dimensionar o grau de associação entre os dois sistemas de controle interno, e assim verificar o grau de adequação do sistema de controle interno da Universidade Federal de Alagoas com o modelo *COSO ERM*, foram calculados os coeficientes de *Jaccard* segundo as Fórmulas 2 e 3:

$$S_{ij} = a/(a + b + c) \quad (2)$$

$$D_{ij} = (b + c)/(a + b + c) \quad (3)$$

Onde:

- $S_{ij}$ : representa o grau de similaridade entre o Sistema de Controle Interno da UFAL (i) e o modelo *COSO ERM* (j);
- $D_{ij}$ : representa o grau de dissimilaridade (ou diversidade) entre o Sistema de Controle Interno da UFAL (i) e o modelo *COSO ERM* (j);
- a: representa o número de vezes em que o valor “1” aparece nos dois conjuntos;
- b: representa o número de vezes em que o valor “1” aparece no conjunto j (*COSO ERM*) e o valor “0” aparece no conjunto i (Sistema de Controle Interno da UFAL);
- c: representa o número de vezes que o valor “0” aparece dentro do conjunto j (*COSO ERM*) e o valor “1” aparece no conjunto i (Sistema de Controle Interno da UFAL).

Com isso, os resultados encontrados foram sintetizados em tabelas que serão detalhadas e apresentadas no próximo capítulo. Na Parte I do questionário fez-se uma análise descritiva com uso da estatística descritiva, para a caracterização da amostra.

## CAPÍTULO 4 – APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

O questionário foi aplicado de forma virtual, por meio do formulário eletrônico, e encaminhado via e-mail para todos os servidores da Universidade. Apenas 64 retornaram, tendo em vista que a grande maioria estava ausente, devido à greve dos servidores públicos federais da educação. Dessa forma, com o objetivo de responder o problema da presente pesquisa, apresenta-se neste capítulo os resultados obtidos a partir da correlação não paramétrica ou grau de associação entre o Sistema de Controles Internos da Universidade Federal de Alagoas e o modelo *COSO ERM*.

A análise baseia-se na comparação dos resultados obtidos através da aplicação do questionário com os elementos de cada componente fundamentais do gerenciamento de riscos corporativos. Para propiciar um melhor entendimento acerca de tais elementos, apresenta-se a ilustração abaixo.

Quadro 6 – Elementos Fundamentais de Cada Componente



Fonte: PriceWaterhouseCoopers LLP, 2006, p. 02.

#### 4.1 PERFIL DOS PESQUISADOS

A primeira parte do questionário aplicado destinava-se à identificação do perfil dos respondentes, através de 05 questões sobre o cargo (técnico-administrativo ou docente), função administrativa e tempo de serviço.

No que se refere à questão da função administrativa percebida e o tempo de serviço na instituição, buscava-se verificar se essas características influenciariam os coeficientes de similaridade e dessemelhança, bem como identificar aqueles respondentes que estavam ligados diretamente com as atividades administrativas. Os dados foram reunidos na tabela 1, abaixo.

Tabela 1 – Distribuição e caracterização dos pesquisados por campus.

Campus onde trabalha		Quantidade	Função Administrativa		Tempo de Serviço (em anos)				
			Sim	Não	0 até 2	2 até 5	5 até 10	10 a 15	>15
Campus AC Simões	Técnicos	40	29	11	3	24	7	6	0
	Docentes	15	7	8	0	4	3	1	7
	<b>Total</b>	<b>55</b>	<b>36</b>	<b>19</b>	<b>3</b>	<b>28</b>	<b>10</b>	<b>7</b>	<b>7</b>
Campus do Sertão	Técnicos	3	3	0	0	3	0	0	0
	Docentes	1	0	1	0	0	1	0	0
	<b>Total</b>	<b>4</b>	<b>3</b>	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>3</b>	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
Campus Arapiraca	Técnicos	3	3	0	0	1	2	0	0
	Docentes	2	0	2	0	0	2	0	0
	<b>Total</b>	<b>5</b>	<b>3</b>	<b>2</b>	<b>0</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>Total Geral</b>	Técnicos	46	35	11	3	28	9	6	0
	Docentes	18	7	11	0	4	6	1	7
	<b>Total Geral</b>	<b>64</b>	<b>42</b>	<b>22</b>	<b>3</b>	<b>32</b>	<b>15</b>	<b>7</b>	<b>7</b>

Fonte: Dados da Pesquisa.

Conforme a tabela acima, a amostra foi constituída por 46 técnicos (72% do total de respondentes), dentre os quais 35 (55%) percebiam gratificação por desempenhar alguma função ou cargo de confiança. Ademais, constata-se que cerca de 67% dos técnicos têm entre zero e cinco anos de tempo de serviço prestado à Universidade.

## 4.2 ASPECTOS DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

Nessa parte da pesquisa, foram questionados aspectos do Sistema de Controles Internos tendo como base as características propostas pelo modelo *COSO ERM*. Dessa maneira, para cada componente do questionário (ambiente interno, fixação de objetivos, identificação de eventos, avaliação de riscos, resposta ao risco, atividades de controle, informações e comunicações e monitoramento) foram elaboradas questões que versavam sobre as ideias preconizadas pelo *COSO*.

### 4.2.1 Ambiente Interno

Conforme o manual de Técnicas de Aplicações de Gerenciamento de Riscos Corporativos emitido pelo *COSO* e pela *PwC* (2006, p. 5), o ambiente interno engloba o tom de uma organização, influenciando a consciência de risco de seu pessoal e a base de todos os outros componentes do gerenciamento de riscos corporativos, propiciando disciplina e estrutura. Os fatores do ambiente interno incluem a filosofia de gerenciamento de riscos corporativos, supervisão pela diretoria executiva, integridade, valores éticos e competência do pessoal da organização e a forma como a administração atribui autoridade e responsabilidade, e organiza e desenvolve seu pessoal.

Sendo assim, o primeiro item analisado foi o Ambiente Interno. Foram reunidas as respostas coletadas através do questionário para elaboração da Tabela 2, que sintetiza o posicionamento dos servidores quanto à existência ou não de determinada característica do modelo *COSO ERM*.

Tabela 2 – Ambiente Interno: método de análise usado.

(continua)

Aspectos do sistema de controle interno	Avaliação	
	UFAL	COSO ERM
Q.6 Os altos dirigentes da UFAL dão suporte adequado ao funcionamento dos controles internos?	0	1
Q.7 Os mecanismos gerais de controles internos instituídos são percebidos pelos servidores e funcionários nos diversos níveis das UFAL?	0	1
Q.8 Existe código formalizado de ética ou de conduta na UFAL?	1	1
Q.9 Os procedimentos e os instrumentos (por exemplo: formulários) são padronizados na UFAL?	1	1
Q.10 Existe um manual de procedimentos em relação à sua função na UFAL?	0	1
Q.11 Com relação à sua função, você sabe quais são suas atribuições na UFAL?	1	1

Q.12 Suas atribuições estão claramente definidas na UFAL?	0	1
Q.13 Você reconhece ter a habilidade necessária para exercer sua função com segurança?	1	1
Q.14 Caso sua função não seja exercida corretamente, a instituição (UFAL) toma alguma ação corretiva?	0	1
Q.15 Há mecanismos que garantem ou incentivam a participação dos funcionários e servidores dos diversos níveis da estrutura da UFAL na elaboração dos procedimentos, das instruções operacionais ou código de ética ou conduta?	0	1
Q.16 As delegações de autoridade e competência na UFAL são acompanhadas de definições claras das responsabilidades?	0	1
Q.17 Existe adequada segregação de funções nas atividades do setor/departamento onde você trabalha?	0	1
Q.18 Os controles internos adotados contribuem para a consecução dos resultados planejados na UFAL?	0	1

**Fonte:** Dados da Pesquisa.

Ao serem questionados se os altos dirigentes da UFAL dão suporte adequado ao funcionamento dos controles internos (Q.6), os pesquisados concordaram que não (50% das respostas válidas). Assim, conforme os ensinamentos do *COSO* (2011, p. 4), sabe-se que é dever da alta administração estabelecer as diretrizes sobre a importância do controle interno, incluindo os padrões esperados de conduta, o conjunto de normas, processos e estruturas que forneçam a base para a realização de controle interno em toda a organização.

No que tange à padronização dos procedimentos (Q.9), código de ética ou conduta (Q.8), atribuições da função (Q.11) e ao plano de descrições dos cargos (Q.21), observa-se que são práticas encontradas na instituição, visto que as respostas obtidas e sintetizadas na Tabela 2 para as referidas questões foram iguais a “1”.

Correlacionando esse resultado obtido com os ensinamentos do *COSO* (2004, p. 110), verificamos que este assevera que a atribuição de autoridade e de responsabilidade estabelece até que ponto as pessoas estão autorizadas, sendo inclusive incentivadas, a fazer uso de sua iniciativa para tratar de questões e resolver problemas. Desse modo, as atribuições estabelecem relacionamentos de comunicação e protocolos de autorização, permitindo que cada indivíduo saiba como as suas ações se inter-relacionam, contribuindo assim para a realização dos objetivos. Além disso, ainda segundo o *COSO*, as medidas disciplinares transmitem a mensagem de que as infrações ao comportamento esperado não serão toleradas, colaborando para a integridade do Sistema de Controle Interno.

Posteriormente, passou-se à análise da existência de adequada segregação de funções no setor onde o servidor trabalhava. A segregação é indispensável para a efetividade dos controles internos, visto que ajuda a reduzir o risco de erros humanos e de ações indesejadas, caracterizando-se como uma atividade de prevenção. No entanto, 48,44% das respostas apontaram a não existência da segregação de funções na UFAL, de forma que houve comentários no sentido de que a Universidade não possui planos com as descrições dos cargos nem se ouve falar em projetos do tipo, e que funcionários com o mesmo cargo exercem atribuições totalmente diversas na mesma instituição. Ademais, outro pesquisado afirmou desconhecer os procedimentos relativos aos controles internos, e que quando assumiu o seu cargo, alega não ter sido orientado/treinado para exercer sua função adequadamente.

Os pesquisados ainda foram questionados sobre a existência na instituição de mecanismos que incentivassem ou garantissem a participação dos servidores na elaboração de procedimentos (Q.15), instruções operacionais ou do código de ética, e verificou-se que 53,13% das respostas confirmavam a existência de algum mecanismo.

O ambiente de controle também compreende a integridade e os valores éticos da organização que são parâmetros necessários à administração para consecução de suas responsabilidades (COSO, 2011, p. 4). Nessa perspectiva, os servidores foram questionados sobre a existência de um código de ética formalizado na UFAL, resultando em 40,63% dos respondentes afirmando que existe um código formalizado.

Assim, conforme o manual de Técnicas de Aplicações de Gerenciamento de Riscos Corporativos emitido pelo *COSO* e pela *PwC* (2006, p. 9), as organizações fomentam uma cultura de integridade e de valores éticos, com comunicações como o credo ou declaração dos valores centrais, que estipula os valores e as prioridades da organização e um código de conduta. E o código de conduta possibilita uma conexão entre a missão ou visão ou a visão da organização e suas políticas e seus procedimentos operacionais.

No tocante à Segurança da Informação e Recursos Materiais (Q.20), 54,69% e 37,50%, respectivamente, dos respondentes disseram que a UFAL não possui políticas dirigidas para tais finalidades. Segundo o *COSO* (2004, p. 71), “uma política estabelece aquilo que deverá ser feito e os procedimentos para fazê-la ser cumprida”. Logo, para atender aos pressupostos do modelo *COSO ERM*, se faz necessária a implementação de

políticas que visem a Segurança da Informação e Recursos Materiais dentro da Universidade.

Quanto aos mecanismos gerais de Controles Internos, constatou-se que os mesmos não são percebidos pelos servidores, como já salientado anteriormente através do comentário obtido na pesquisa. Além disso, as delegações de autoridade e competência na UFAL não são acompanhadas de definições claras das responsabilidades, conforme resultado apurado.

Desse modo, verificou-se que 53,13% das respostas a respeito dos mecanismos gerais de controles internos (Q.7) foram negativas e que 60,94% afirmam que as delegações de autoridade e competência (Q.16) da UFAL não são acompanhadas de definições claras das responsabilidades.

#### 4.2.2. Fixação de Objetivos

Conforme o manual de Técnicas de Aplicações de Gerenciamento de Riscos Corporativos emitido pelo *COSO* e pela *PwC* (2006, p. 15), os objetivos “são fixados no âmbito estratégico, estabelecendo-se uma base para os objetivos operacionais, de comunicações (relatórios) e de conformidade”. Assim, toda organização enfrenta uma variedade de riscos oriundos de fontes externas e internas; nesse aspecto, o estabelecimento de objetivos comporta-se como condição prévia para a identificação eficaz de eventos, avaliação de riscos e resposta a riscos. Dessa maneira, os objetivos devem ser alinhados ao apetite a riscos, que impulsiona os níveis de tolerância a riscos para a organização.

Assim, passou-se ao detalhamento dos dados obtidos com a aplicação do questionário para o elemento Definição/Fixação de Objetivos, onde foi sintetizado o posicionamento dos servidores para o referido componente do Sistema de Controle Interno, conforme Tabela 3.

Tabela 3 – Definição ou fixação de objetivos: método de análise usado.

Aspectos do sistema de controle interno	Avaliação	
	UFAL	<i>COSO</i> <i>ERM</i>
<b>DEFINIÇÃO (OU FIXAÇÃO) DE OBJETIVOS</b>		
Q.22 Os objetivos estratégicos da UFAL estão claramente DEFINIDOS?	1	1
Q.23 Os objetivos estratégicos da UFAL estão DIVULGADOS?	0	1
Q.24 Os objetivos da UFAL estão ATUALIZADOS?	0	1
Q.25 Os objetivos de atendimento às questões legais e de conformidade (com a CGU, o TCU, por exemplo) estão DEFINIDOS na UFAL?	1	1
Q.26 Os objetivos de atendimento às questões legais e de conformidade (com a CGU, o TCU, por exemplo) estão DIVULGADOS na UFAL?	0	1
Q.27 Os objetivos de atendimento às questões legais e de conformidade (com a CGU, o TCU, por exemplo) estão ATUALIZADOS na UFAL?	0	1
Q.28 Os objetivos de eficiência e eficácia das operações da UFAL estão DEFINIDOS?	0	1
Q.29 Os objetivos de eficiência e eficácia das operações da UFAL estão DIVULGADOS?	0	1
Q.30 Os objetivos de eficiência e eficácia das operações da UFAL estão ATUALIZADOS?	0	1

Fonte: Dados da Pesquisa

A respeito da definição ou fixação dos objetivos, questionou-se se os objetivos estratégicos da UFAL estavam definidos (Q.22), se eles estavam divulgados (Q.23) e se estavam atualizados (Q.24). Com relação à definição dos objetivos estratégicos, 48,44% dos pesquisados afirmaram que eles existem e estão claramente definidos. No entanto, tais objetivos não são divulgados nem estão atualizados.

Dessa forma, conforme *COSO* (2004, p. 38), compete à alta administração fixar os objetivos estratégicos, formular as estratégias e estabelecer os objetivos da organização relativos às operações, à conformidade e à comunicação. Assim, na medida em que essas condições modificam-se, as estratégias e os objetivos operacionais devem ser realinhados aos objetivos estratégicos.

No que tange aos objetivos de atendimento às questões legais e de conformidade (Q.25), constatou-se que esses objetivos, apesar de definidos na UFAL, não estavam divulgados (Q.26) nem atualizados (Q. 27).

Nessa direção, o *framework* do *COSO* alerta para o fato de algumas leis e regulamentos importantes – especialmente aqueles aplicáveis aos órgãos do governo – se preocuparem apenas com os riscos e controles de informações de natureza financeira, deixando em segundo plano os objetivos operacionais e de *compliance*.

Quanto aos objetivos de eficiência e eficácia das operações da UFAL, os respondentes afirmaram que tais objetivos não estavam definidos (Q.28) nem divulgados (Q.29) nem atualizados (Q.30). Com isso, fica comprometida a finalidade do Controle Interno, uma vez que atinge a inter-relação entre os demais componentes.

#### 4.2.3. Identificação de Eventos

Conforme o manual de Técnicas de Aplicações de Gerenciamento de Riscos Corporativos emitido pelo *COSO* e pela *PwC* (2006, p. 25), a administração é responsável pela identificação de eventos em potencial que, se ocorrerem, afetarão a organização. Os eventos que geram impacto negativo representam riscos que demandam avaliação e resposta da administração, enquanto os eventos que geram impacto positivo representam oportunidades que a administração canaliza de volta aos processos de fixação de estratégia e de objetivos. Assim, ao identificar eventos, a administração considera uma variedade de fatos internos e externos que podem dar origem a riscos e oportunidades.

Ainda segundo o mesmo manual, a administração de uma organização pode adotar qualquer quantidade de técnicas para identificação de eventos em potencial que afetem a realização dos objetivos. Tais técnicas “são utilizadas na identificação de riscos e de oportunidade, por exemplo, na ocasião da implementação de novo processo comercial, da reformulação de processo existente ou da avaliação de processo”. Podem, ainda, ser empregadas em conexão com o planejamento estratégico ou com o planejamento da unidade de negócios, ou mesmo na ocasião da análise de novas iniciativas ou mudanças organizacionais.

Isso posto, passou-se à análise do componente Identificação de Eventos no ambiente da Universidade Federal de Alagoas, sintetizado na Tabela 4, a seguir.

Tabela 4 – Identificação de eventos: método de análise usado

Aspectos do sistema de controle interno	Avaliação	
	UFAL	<i>COSO ERM</i>
<b>IDENTIFICAÇÃO DOS EVENTOS</b>		
Q.31 São identificados eventos potenciais que afetam a execução das estratégias ou a realização dos objetivos da UFAL?	0	1
Q.32 Os eventos identificados que afetam a execução das estratégias ou a realização dos objetivos da UFAL estão DIVULGADOS?	0	1
Q.33 Os gestores reconhecem a importância de identificar os fatores internos e externos e os tipos de eventos prováveis que afetam os objetivos da UFAL?	1	1
Q.34 Existem meios ou técnicas na UFAL para identificar potenciais eventos que são tratados estrategicamente entre prováveis Riscos ou Oportunidades?	0	1
Q.35 Os gestores compreendem como os eventos se relacionam distinguindo os Riscos e as Oportunidades?	0	1

**Fonte:** Dados da Pesquisa.

Preliminarmente, verificou-se se os eventos potenciais que afetam a execução das estratégias ou objetivos da UFAL eram identificados e divulgados, no entanto, observamos que esses eventos não eram identificados (Q.31) nem divulgados (Q.32).

Posteriormente, inferiu-se se os gestores reconhecem a importância de identificar os fatores internos e externos e os tipos de eventos prováveis que afetam os objetivos da UFAL (Q.33); e como resposta, os servidores confirmaram que os gestores reconhecem tal importância.

Os eventos internos e externos que influenciam o cumprimento dos objetivos de uma organização devem ser identificados e classificados entre riscos e oportunidades, e estas devem ser canalizadas para os processos de estabelecimento de estratégias da administração ou de seus objetivos, como ensina o *COSO* (2004, p. 6).

Ademais, quando questionados sobre a existência de meios ou técnicas na UFAL para identificação de potenciais eventos que sejam tratados estrategicamente entre prováveis riscos ou oportunidades (Q.34), 43,75% dos respondentes informaram que não existem tais técnicas na instituição.

Em seguida, ao perguntar sobre a compreensão por parte dos gestores a respeito do modo como os eventos se relacionam e como os riscos e as oportunidades são distinguidos, 42,19% dos servidores afirmaram que não existia tal entendimento.

Dessa maneira, de acordo com o *COSO* (2004, p. 14), as organizações atuam em ambientes nos quais fatores como globalização, tecnologia, reestruturação, entre outros, geram incerteza, que é emanada da incapacidade de se determinar com precisão a probabilidade de ocorrência de determinados eventos, bem como os impactos a eles associados.

Nesse sentido, o *COSO* (2004, p. 4) sustenta que:

[...] os eventos podem gerar impacto tanto negativo quanto positivo ou ambos. Os que geram impacto negativo representam riscos que podem impedir a criação de valor ou mesmo destruir o valor existente. Os de impacto positivo podem contrabalançar os de impacto negativo ou podem representar oportunidades, que por sua vez representam a possibilidade de um evento ocorrer e influenciar favoravelmente a realização dos objetivos, apoiando a criação ou a preservação de valor. A direção da organização canaliza as oportunidades para seus processos de elaboração de estratégias ou objetivos, formulando planos que visam ao aproveitamento destes.

Portanto, conclui-se que o processo de identificação de eventos pode ajudar na geração de valor, através da análise das ocorrências, adequação dos objetivos e planos traçados pela instituição.

#### 4.2.4. Avaliação de Risco

A avaliação de riscos permite que uma organização considere até que ponto os eventos em potencial podem impactar a realização dos objetivos. E essa avaliação fundamenta-se em duas perspectivas, probabilidade e impacto, utilizando-se, geralmente, uma combinação de métodos qualitativos e quantitativos. Os impactos positivos e negativos de eventos em potencial devem ser examinados de forma isolada ou categorizada em toda a organização, enquanto os riscos devem ser avaliados como inerentes ou residuais, conforme preceitua o manual de Técnicas de Aplicações de Gerenciamento de Riscos Corporativos emitido pelo *COSO* e pela *PwC* (2006, p. 38).

O risco inerente a uma organização é aquele que representa a ausência de qualquer medida que a administração possa adotar para alterar sua probabilidade ou impacto,

enquanto o risco residual reflete aquele que permanece após a implementação efetiva das ações planejadas pela administração para reduzir um risco inerente.

Assim, passou-se à análise do componente Avaliação de Risco, conforme tabela a seguir, que sintetiza a posição dos respondentes para esse elemento do Sistema de Controle Interno da UFAL.

Tabela 5 – Avaliação de risco: método de análise usado

Aspectos do sistema de controle interno	Avaliação	
	UFAL	<i>COSO ERM</i>
<b>AVALIAÇÃO DE RISCO</b>		
Q.36 Os objetivos e as metas do seu setor/departamento estão formalizados?	0	1
Q.37 Há clara IDENTIFICAÇÃO dos processos críticos para a consecução dos objetivos e metas do seu setor?	0	1
Q.38 É prática de seu setor a adoção de medidas para MITIGAR os riscos (de origem interna ou externa) envolvidos nos seus processos estratégicos?	0	1
Q.39 Existe histórico de fraudes e perdas decorrentes de fragilidades nos processos internos do setor que você trabalha?	0	1
Q.40 Na ocorrência de fraudes e desvios é prática na UFAL instaurar sindicância para apurar responsabilidades e exigir eventuais ressarcimentos?	1	1
Q.41 Há forma ou regulamento para as atividades de guarda, estoque e inventário de bens e valores de responsabilidade do seu setor?	0	1
Q.42 A instituição (UFAL) desenvolve um trabalho de revisão da análise de risco?	0	1
Q.43 Existe a análise das ocorrências de descumprimento de normas, políticas ou procedimentos da instituição (UFAL)?	0	1
Q.44 Existe a IDENTIFICAÇÃO DOS RISCOS nos principais processos operacionais (manuais e informatizados) no setor que você trabalha?	0	1
Q.45 A auditoria interna gerencia os riscos da instituição (UFAL)?	0	1

**Fonte:** Dados da Pesquisa.

Nessa parte, apenas o item que aborda a instauração de sindicância para apurar responsabilidades e exigir eventuais ressarcimentos é que os pesquisados afirmaram existir. Nos demais itens da avaliação de risco não há conformidade com o que determina o modelo *COSO ERM*.

As normas do *Institute of Internal Auditors no Brasil (IIA BRASIL)* dispõem que o alcance da Auditoria Interna deve incluir o gerenciamento de riscos e os sistemas de

controle, sendo que essa tarefa deve compreender a avaliação da confiabilidade das informações, a eficácia e a eficiência das operações e o cumprimento de leis e normas aplicáveis, alertando para a responsabilidade dos auditores internos em assistir os gestores da organização. Assim, constatou-se que nesse aspecto a Universidade não atente ao componente Avaliação de Riscos, o que acarreta maior vulnerabilidade para a instituição.

#### 4.2.5 Resposta aos Riscos

Após avaliar os riscos importantes, a organização define de que forma responderá a eles. As respostas incluem: evitar, reduzir, compartilhar ou aceitar os riscos. Ao considerar suas respostas, a organização avalia o efeito destas na probabilidade e no impacto dos riscos, bem como os custos e benefícios, selecionando uma resposta que compatibilize o risco residual com as tolerâncias a riscos desejadas. A organização identifica todas as oportunidades que possam apresentar-se e adota uma visão de portfólio dos riscos, ou no âmbito de toda a organização, determinando se o risco residual geral é compatível com o apetite a riscos.

Para melhor elucidar o tema, segue abaixo a Ilustração 6, extraída do manual de Técnicas de Aplicações de Gerenciamento de Riscos Corporativos emitido pelo *COSO* e pela *PwC* com exemplos de respostas a riscos.

Quadro 7 – Exemplos de Respostas a Riscos por Tipo de Resposta

<b>Evitar</b>	<b>Compartilhar</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Abandonar uma unidade de negócios, linha de produtos, segmento geográfico</li> <li>• Decisão de não empreender novas iniciativas /atividades que possam originar os riscos</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Seguro contra perdas imprevistas significativas</li> <li>• Constituição de empreendimento conjunto/sociedade</li> <li>• Participação em acordos de formação de consórcios de empresas</li> <li>• Transferência de riscos mediante instrumentos do mercado de capitais (Hedging)</li> <li>• Terceirização de processos comerciais</li> <li>• Compartilhamento de riscos mediante contratos com clientes, revendedores ou outros parceiros comerciais</li> </ul>
<b>Reduzir</b>	<b>Aceitar</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Diversificação dos produtos oferecidos</li> <li>• Estabelecimento de limites operacionais</li> <li>• Estabelecimento de processos comerciais eficazes</li> <li>• Otimização da participação da administração nos processos decisórios, monitoramento</li> <li>• Redistribuição do portfólio dos ativos para reduzir a exposição a certos tipos de perdas</li> <li>• Realocação de capital entre as unidades operacionais</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• “Fazer a próprio seguridade” contra perdas</li> <li>• Confiar em proteções naturais no portfólio</li> <li>• Aceitar riscos se compatíveis às tolerâncias a risco</li> </ul>

Fonte: *PwC*, 2006, p. 59.

Dessa maneira, buscou-se analisar qual o tipo de Resposta aos Riscos era comum dentro da instituição, conforme demonstrado na Tabela 6.

Tabela 6 – Resposta aos riscos: método de análise usado

Aspectos do sistema de controle interno	Avaliação	
	RESPOSTA AOS RISCOS	UFAL
Q.46 É comum a administração do campus tomar medidas/atitudes com o objetivo de evitar os riscos?	0	1
Q.47 É comum a administração do campus tomar medidas/atitudes com o objetivo de reduzir os riscos?	1	1
Q.48 É comum a administração do campus tomar medidas/atitudes com o objetivo de compartilhar os riscos?	0	1
Q.49 É comum a administração do campus tomar medidas/atitudes com o objetivo de aceitar os riscos?	0	1

**Fonte:** Dados da Pesquisa.

Nesse cenário, apenas com relação à redução de riscos obtivemos a maioria das respostas “Sim”. Desse modo, constatamos que a administração não costuma tomar medidas para evitar (Q.46), compartilhar (Q.48) e aceitar os riscos (Q.49).

#### 4.2.6. Atividades de Controle

Segundo o manual de Técnicas de Aplicações de Gerenciamento de Riscos Corporativos emitido pelo *COSO* e pela *PwC* (2006, p. 68), as atividades de controle “são representadas pelas políticas e pelos procedimentos que contribuem para assegurar que as respostas da organização aos riscos sejam executadas”, ocorrendo por toda a organização, em todos os níveis e em todas as funções. E ainda, tais atividades “compreendem uma série de atividades diferentes, como aprovações, autorizações, verificações, reconciliações, revisões do desempenho operacional, segurança do patrimônio e segregação de funções”.

Assim, após selecionar as respostas aos riscos, a organização deve identificar as atividades de controle necessárias para assegurar que estas sejam executadas de forma adequada e oportuna.

Dessa forma, sintetizou-se os dados coletados referentes aos Procedimentos de Controle na Tabela 7.

Tabela 7 – Procedimentos de Controle: método de análise usado

Aspectos do sistema de controle interno	Avaliação	
	UFAL	COSO ERM
PROCEDIMENTOS DE CONTROLE		
Q.50 Existem políticas e ações de natureza preventiva ou de detecção para diminuir os riscos e alcançar os objetivos da UFAL?	0	1
Q.51 As atividades de controles internos adotadas no setor que você trabalha são apropriados e funcionam de acordo com um plano de longo prazo?	0	1
Q.52 Existe uma cultura de divulgação dos controles internos por meio de treinamentos, seminários, workshops?	0	1
Q.53 A entidade possui metodologias e padrões preestabelecidos para avaliar atividades de controles internos?	0	1
Q.54 Existe um processo de acompanhamento da execução de planos de ação voltados para implantação/aprimoramento dos controles internos?	0	1
Q.55 A instituição possui um modelo de avaliação de risco com base na probabilidade de incidência e impacto nos objetivos e metas dos processos?	0	1
Q.56 Caso a instituição (UFAL) possua um modelo de avaliação de risco, este gera uma matriz de riscos?	0	1
Q.57 Existe um mapeamento dos controles internos através de organograma que determine linhas de responsabilidades?	0	1
Q.58 No setor que você trabalha, existe segregação de funções?	1	1
Q.59 Os limites de autoridades são claramente estabelecidos na UFAL?	0	1
Q.60 A instituição possui um processo de monitoramento da conformidade das atividades/processos com relação ao ambiente normativo interno e externo?	0	1
Q.61 As aprovações, autorizações e verificações dos procedimentos operacionais no setor que você trabalha são realizadas por uma só pessoa?	0	1

**Fonte:** Dados da Pesquisa.

Para o elemento Procedimentos de Controle, os respondentes confirmaram apenas o quesito Q.58, referente à existência de segregação de funções na instituição. O restante dos quesitos foi avaliado negativamente pelos servidores.

#### 4.2.7 Informação e Comunicação

As informações pertinentes devem ser identificadas, colhidas e comunicadas em uma forma e estrutura de tempo que permita que os colaboradores cumpram suas

responsabilidades, segundo o manual de Técnicas de Aplicações de Gerenciamento de Riscos Corporativos emitido pelo *COSO* e pela *PriceWaterhouseCoopers*.

Uma comunicação eficaz flui para baixo, lateralmente e para cima na organização, e todo o pessoal recebe uma mensagem clara da diretoria executiva de que as responsabilidades pelo gerenciamento de riscos corporativos devem ser levadas a sério.

Dessa maneira, os colaboradores entendem as suas próprias funções no contexto do gerenciamento de riscos na instituição, bem como que as suas atividades individuais relacionam-se com o trabalho de outros. Assim, os colaboradores necessitam dispor de um meio para comunicar informações significativas aos superiores.

Isso posto, passou-se à análise do componente Informação e Comunicação, com o resultado sintetizado na Tabela 8, quanto às características desse elemento do sistema de controle interno.

Tabela 8 – Informação e Comunicação: método de análise usado

Aspectos do sistema de controle interno	Avaliação	
	UFAL	<i>COSO ERM</i>
<b>INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO</b>		
Q.62 Existe um fluxo regular de informações dirigido às necessidades de qualidade dos gestores?	0	1
Q.63 As informações consideradas relevantes são dotadas de qualidade suficiente para permitir ao gestor tomar as decisões apropriadas?	0	1
Q.64 A informação disponível à gestão é tempestiva e atual?	1	1
Q.65 A informação disponível à gestão é precisa e confiável?	0	1
Q.66 A informação disponível à gestão é acessível?	0	1
Q.67 A informação divulgada internamente atende às suas expectativas, contribuindo para a execução das suas responsabilidades de forma eficaz?	0	1
Q.68 A comunicação das informações perpassa todos os níveis hierárquicos da UFAL?	0	1
Q.69 As informações pertinentes são identificadas e comunicadas, de forma coerente e dentro do prazo, a fim de permitir que as pessoas realizem e cumpram as suas responsabilidades?	0	1
Q.70 A informação relevante para tomada de decisão na UFAL é devidamente identificada e comunicada às pessoas adequadas?	0	1
Q.71 A informação relevante para tomada de decisões na UFAL é devidamente coletada e comunicada às pessoas adequadas?	0	1

Fonte: Dados da Pesquisa.

Nesse componente, verificou-se que apenas o quesito referente à disponibilidade tempestiva e atual da informação à gestão (Q.64) está conforme o modelo *COSO ERM*. Assim, para todos os demais quesitos acerca das Informações e Comunicações, a maioria dos respondentes indicou a não conformidade com o modelo proposto.

Conforme preceitua o manual de Técnicas de Aplicações de Gerenciamento de Riscos Corporativos emitido pelo *COSO* e pela *PWC* (2006, p. 73), as informações “são necessárias em todos os níveis de uma organização para ajudá-la a identificar, avaliar e responder aos riscos, gerir a empresa, bem como alcançar seus objetivos”.

#### 4.2.8 Monitoramento

Conforme o manual de Técnicas de Aplicações de Gerenciamento de Riscos Corporativos emitido pelo *COSO* e pela *PWC* (2006, p. 94), o gerenciamento de riscos corporativos deve ser monitorado, avaliando-se a presença e o funcionamento de seus componentes ao longo do tempo, através de atividades contínuas de monitoramento, avaliações independentes ou uma combinação de ambos os métodos.

Para concluir a análise dos componentes do sistema de controle interno da UFAL, avaliou-se o elemento Monitoramento, conforme a Tabela 9.

Tabela 9 – Monitoramento: método de análise usado

Aspectos do sistema de controle interno	Avaliação	
	UFAL	<i>COSO ERM</i>
<b>MONITORAMENTO</b>		
Q.72 O sistema de controle interno da UFAL é constantemente monitorado para avaliar sua validade e qualidade ao longo do tempo?	0	1
Q.73 O sistema de controle interno da UFAL tem contribuído para a melhoria de seu desempenho?	0	1
Q.74 São desempenhadas atividades contínuas de monitoramento e/ou supervisão, dos processos operacionais, atividades ou serviços na UFAL?	0	1
Q.75 A segregação das atividades atribuídas aos servidores da UFAL são monitoradas de forma que seja evitado os conflitos de interesses prejudiciais ao desempenho funcional?	0	1
Q.76 As deficiências identificadas capazes de afetar de modo geral a UFAL são relatadas às pessoas com condições de tomar as medidas necessárias e corretivas?	0	1

**Fonte:** Dados da Pesquisa.

O resultado obtido nesse componente é alarmante, visto que a maioria dos respondentes apontou a não conformidade do monitoramento da instituição ao modelo proposto em todos os quesitos.

Destaca-se o resultado do Q.75, onde 57,81% dos pesquisados afirmaram não haver monitoramento da segregação das atividades atribuídas aos servidores da UFAL de forma a evitar conflitos de interesses prejudiciais ao desempenho funcional. Ao final do questionário, no campo de comentários, observou-se que alguns pesquisados teceram comentários exatamente no sentido de que o monitoramento não é uma prática constante na instituição.

#### 4.3. SISTEMA DE CONTROLES INTERNOS DA UFAL *VERSUS* MODELO *COSO ERM*

O resultado geral obtido a partir da comparação das características dos Sistemas de Controles Internos da UFAL com os oito elementos do controle interno proposto pelo *COSO*, baseada no coeficiente de *Jaccard* apontando o grau de similaridade entre os sistemas e o de dissimilaridade, está sintetizado na Tabela 10, abaixo.

Tabela 10 - Análise comparativa baseada nos Coeficientes de *Jaccard*.

COMPONENTES	COSO vs UFAL	
	Sij	Dij
AMBIENTE INTERNO	0,3125	0,6875
DEFINIÇÃO/FIXAÇÃO DE OBJETIVOS	0,2222	0,7778
IDENTIFICAÇÃO DE EVENTOS	0,2	0,8
AVALIAÇÃO DE RISCOS	0,1	0,9
RESPOSTA AOS RISCOS	0,25	0,75
PROCEDIMENTOS DE CONTROLE	0,0833	0,9167
INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO	0,1	0,9
MONITORAMENTO	0	1
<b>TOTAL</b>	0,1585	0,8415

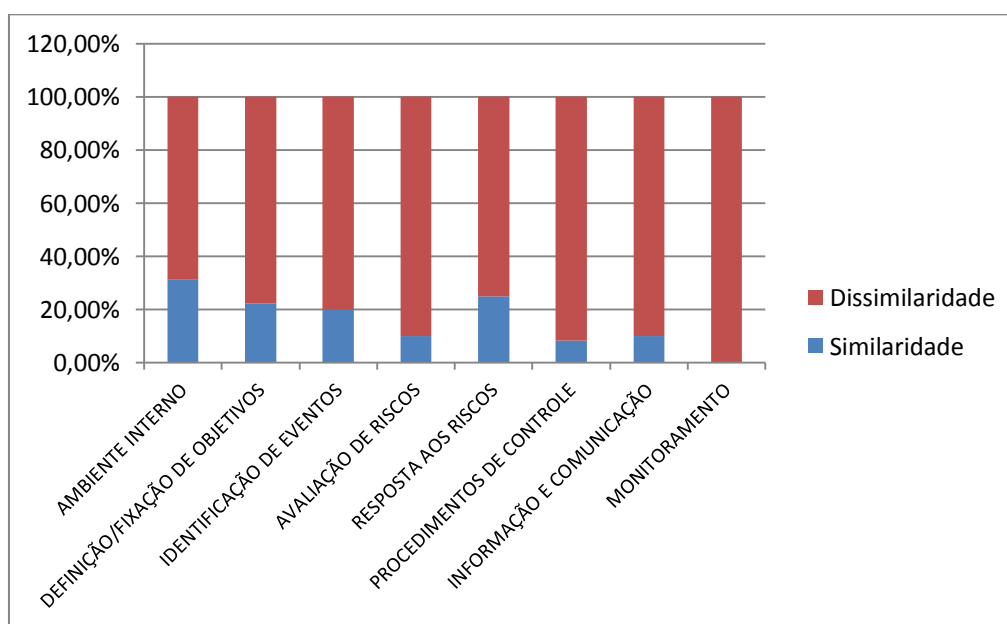
**Fonte:** Dados da Pesquisa

Verificou-se que, entre os componentes analisados, o “Ambiente Interno” é o que mais se aproxima do ideal proposto pelo *COSO*, com 31,25% de similaridade, enquanto o componente com o pior grau de similaridade encontra-se no “Monitoramento”, com 100% de dissimilaridade.

Os componentes de “Avaliação de Riscos” e “Resposta aos Riscos” tiveram graus de dessemelhanças de dissimilaridade comprovando a avaliação da CGU no Relatório de Gestão de Auditoria de 2010.

O Gráfico 1 sintetiza o resultado auferido com a comparação entre os Sistemas de Controles Internos da UFAL e o modelo proposto pelo *COSO*.

Gráfico 1 – Grau de Similaridade e Dissimilaridade entre os Sistemas de Controles Internos da UFAL e o COSO



Fonte: Dados da Pesquisa

#### 4.3.1. Análise das Hipóteses levantadas

No início desta pesquisa foram elencadas algumas hipóteses para que ao final, com os resultados obtidos, pudéssemos emitir uma conclusão. Assim, as hipóteses foram do ponto de vista dos gestores da Instituição em garantir a eficácia e eficiência dos controles internos, da existência de procedimentos que viabilizem o trabalho da auditoria; do ponto de vista dos servidores da Instituição, da adequação dos procedimentos empreendidos pelos gestores a fim de fiscalizar as atividades propostas nos respectivos setores de atuação; do ponto de vista do acesso à informação quanto à Transparência Pública.

Com relação à existência de procedimentos que viabilizem o trabalho da auditoria pelos gestores da UFAL, constatou-se a falta de procedimentos que levem a um

aprimoramento dos controles internos da instituição. Restando, portanto, concretizada a hipótese H1.

No que tange à adequação dos procedimentos empreendidos pelos gestores a fim de fiscalizar as atividades propostas nos respectivos setores de atuação, restou claro que, para a grande maioria dos pesquisados, não existe nenhuma forma de monitoramento das atividades dos servidores; sendo assim, concretizando o que descreve a hipótese H1.

Por fim, do ponto de vista do acesso à informação quanto à Transparência Pública, verificou-se que o acesso às informações quanto à transparência da gestão fiscal é reduzido e restrito (hipótese H1).

Ademais, quando pesquisado o site da UFAL, nota-se que o último relatório de Auditoria Anual de Contas disponível para consulta refere-se ao ano de 2010 e o último Relatório de Prestação de Contas da UFAL refere-se ao ano de 2008, ambos expedidos pela Controladoria Geral da União, assim como a última certificação de Contas do Gestor expedida pelo MEC (Ministério da Educação e Cultura) refere-se ao ano de 2009.

Nesses relatórios, podem-se observar diversas recomendações por falhas nos Controles Internos da Instituição, a qual, por sua vez, alegou deficiência de pessoal para o devido atendimento às recomendações expedidas. No entanto, é certo que se a Instituição possuísse um Sistema de Controles Internos adequado, ainda que com pouco contingente de pessoal, poderiam ser evitadas falhas ao longo dos processos/atividades.

O Relatório de Gestão do ano de 2014 expedido pela UFAL, na página 235, referente aos riscos identificados na gestão de pessoas, dispôs que “A UFAL ainda não possui um plano ou procedimento formalizado para a identificação de riscos iminentes. A identificação dessas situações se dá no processo de acompanhamento sistemático da gestão nos diferentes âmbitos das atividades (meio e fim) da instituição”.

Nesse ponto, a Universidade justifica a questão dos riscos na gestão de pessoas da seguinte forma:

Desde o estabelecimento e consolidação do programa de expansão das IFES pelo governo federal na última década a movimentação de pessoal na UFAL tem indicado sim a presença de riscos na gestão de pessoas, como pode ser observado no contido tópico 3 somados ao registro de 55 demandas de remoção ainda não atendidas.

Baixos salários apontam possível origem na alta rotatividade (exonerações) de categorias profissionais como engenheiros e analistas de TI e para o cargo de nível médio de assistentes em administração quando ocupados por perfis com

formação em direito e, conseqüentemente, as dificuldades e atrasos da instituição na gestão de seus projetos, execução e fiscalização de obras de engenharia, saneamento, sistema elétrico, redes e sistemas de informação e dados. Além disso, as perdas imediatas dos esforços investidos em capacitação, o retrabalho e custos de novos concursos e nomeações.

Baixo piso salarial, tanto para docentes como para técnicos administrativos desestimula a perspectiva de desenvolvimento na carreira.

Amparo legal insuficiente para adoção (ainda que temporária) de programa de qualificação docente com contratação de professores substitutos, além de desestimular perspectivas de carreira promove alta demanda de remoções dos campi do interior para o campus sede.

Dificuldades estruturais (transporte, saúde, educação) das cidades do interior do Estado de Alagoas que abrigam Campus ou Unidade de Ensino, produzem mobilizações desgastantes e conflituosas que demandam esforços, competências e tempo que, via de regra, não estavam incluídos nos planos e atribuições dos diferentes níveis da gestão.

Compete informar que atualmente a UFAL não possui indicadores desenvolvidos na área de pessoal, como também não há previsão de desenvolvimento devido ao momento de implantação, alimentação e atualização de dados no sistema recentemente adquirido para tentar resolver os problemas de indicadores gerenciais.

Segundo o relatório do TCU emitido em 2013, recomendou-se à UFAL a instituição de um plano de desenvolvimento profissional com a finalidade de suprir possíveis carências de capacitação do pessoal integrante de sua Auditoria Interna, visando obter, coletivamente, as habilidades e outras competências necessárias ao desempenho das suas atribuições.

Nesse contexto, expõe o disposto no acórdão nº 3.385/2013 expedido pelo TCU:

[...] dar ciência à Universidade Federal de Alagoas (UFAL) de que o atual posicionamento da Auditoria Interna, na estrutura organizacional da Entidade, não está compatível com as suas atribuições, previstas no Decreto 3.591/2000, na Instrução Normativa SFC 01/2001 e o entendimento esposado no Acórdão 1.612/2013-TCU-Plenário, segundo o qual a Unidade de Auditoria Interna deveria ocupar posição de modo que possua independência, maior apoio da direção superior e horizontalidade em relação às pró-reitorias.

Em consonância com o resultado obtido nesta pesquisa, a unidade técnica do TCU concluiu, em 2013, que o posicionamento da Auditoria Interna na estrutura organizacional da Entidade não está compatível com as suas atribuições; inexistente normativo interno regulando as atividades de Auditoria Interna no nível operacional; inexistem ações com objetivo específico de realizar avaliação de riscos e dos controles internos da entidade; é insuficiente o suporte de pessoal e material compatível com reais necessidades; há

deficiência na capacitação dos servidores da Audin/Ufal frente aos desafios de novas ações de controle; o PAINT não espelha adequadamente as ações efetivamente planejadas para a Unidade; inexistem mecanismos de monitoramento das recomendações propostas pela Audin/Ufal; e a Audin desempenha funções tipicamente administrativas, em desobediência ao princípio da segregação de funções.

Nesse sentido, o TCU verificou a inexistência de normativo interno regulando as atividades de Auditoria Interna no nível operacional, determinando, assim, que a UFAL realize as devidas adequações da minuta de regimento, objeto do processo Administrativo 23065.025906/2011-49, a fim de adequá-la aos requisitos do nível três do *Internal Audit Capability Model for the Public Sector*, publicação do *The Institute of Internal Auditors* (IIA), e ao art. 15, § 6º, do Decreto 3.591/2000; que forneça à Unidade de Auditoria Interna o suporte de pessoal e material compatível com suas reais necessidades, para que esta possa desincumbir-se de suas responsabilidades, com fulcro no art. 14 do Decreto 3.591/2000; que promova atividades de capacitação para os integrantes da Audin/Ufal visando sanar deficiências diante das necessidades impostas pelas ações de controle previstas no Paint.

No que concerne ao monitoramento, o TCU recomendou que a UFAL implemente um mecanismo de monitoramento das recomendações propostas pela Audin/Ufal, com a finalidade de se obter um indicador das contribuições desta para o alcance dos resultados da entidade quanto à economicidade, à eficiência e à eficácia da gestão.

#### 4.3.2 Sistema de Controle Interno da UFAL x IFRN x COSO

Comparando-se os resultados obtidos nesta pesquisa com o resultado do IFRN, verifica-se que este teve grau de similaridade de 52,05% com o modelo *COSO*, enquanto a UFAL teve 15,85%. O maior grau de similaridade entre os componentes do *COSO* analisados no IFRN pertence à Informação e Comunicação, com 80%, enquanto o mesmo componente da UFAL possui apenas 10% de similaridade.

Os dados coletados nas pesquisas foram sintetizados na tabela abaixo.

Tabela 11 - Análise comparativa entre a UFAL e IFRN baseada nos Coeficientes de *Jaccard*.

COMPONENTES	COSO vs UFAL		COSO vs IFRN	
	Sij	Dij	Sij	Dij
AMBIENTE INTERNO	0,3125	0,6875	0,625	0,375
DEFINIÇÃO/FIXAÇÃO DE OBJETIVOS	0,2222	0,7778	0,5556	0,4444
IDENTIFICAÇÃO DE EVENTOS	0,2	0,8	0,4	0,6
AVALIAÇÃO DE RISCOS	0,1	0,9	0,3636	0,6364
RESPOSTA AOS RISCOS	0,25	0,75	0,5	0,5
PROCEDIMENTOS DE CONTROLE	0,0833	0,9167	0,25	0,75
INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO	0,1	0,9	0,8	0,2
MONITORAMENTO	0	1	0,6667	0,3333
<b>TOTAL</b>	0,1585	0,8415	0,5205	0,4795

Fonte: Dados da Pesquisa

Percebe-se, dessa forma, que o Sistema de Controles Internos da Universidade Federal de Alagoas necessita de maior atenção dos gestores para que sejam atendidas as recomendações do TCU, assim como para que aumente o grau de similaridade entre o seu sistema de controles internos e o modelo *COSO*.

Para tanto, acredita-se que as atividades de controle desenvolvidas pelo setor de Auditoria Geral não estão bem definidas importando assim na falta de conformidade com as normas da Instituição, bem como nas demais. Evidenciou-se, também, a falta de preparo dos gestores quanto ao controle das atividades desenvolvidas pelos seus servidores.

Assim, é recomendada a adoção de um conjunto de medidas tais como: cursos e treinamentos sobre procedimentos de controle para os gestores de cada setor, bem como para os funcionários; ampla divulgação das políticas da Instituição; emissão de relatórios da Auditoria Geral atualizados e periódicos, bem como sua divulgação no site da Instituição; adoção de procedimentos de monitoramento por parte da Auditoria Geral.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa possibilitou identificar que os controles internos da Universidade Federal de Alagoas, apesar de existentes, são minimamente perceptíveis pelos próprios servidores, necessitando de atenção e desenvolvimento. Buscou-se analisar os sistemas de controles internos, tomando por base a metodologia do *COSO ERM*, empregados na Universidade Federal de Alagoas, se são eficientes e eficazes no tocante à transparência pública como cumprimento efetivo das leis e regulamentações. Interesse evidenciado enquanto servidora pública federal dessa Instituição Superior de Ensino, e motivada pelo estudo de Helem Maria Confessor Ferreira, que aplicou em sua pesquisa a mesma metodologia no Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Rio Grande do Norte.

Por meio desta pesquisa, percebeu-se que os controles internos da Universidade Federal de Alagoas, sob a concepção da metodologia *COSO ERM*, são ineficientes. Torna-se, dessa maneira, primordial a estruturação desses controles internos, através da eficiência do Ambiente de Controle, Avaliação de Riscos, Atividades de Controle, Informação e Comunicação e Monitoramento.

Observa-se que a UFAL não conta com plena delegação de autoridade e competência, acompanhada de definições claras das responsabilidades e com apoio e clareza da importância de seus controles internos por parte de seus gestores.

Através do resultado da presente pesquisa conclui-se que os dados de similaridade e dissimilaridade que mais se aproximaram da metodologia *COSO* foram: o Ambiente Interno; Definição/Fixação de Objetivos; Identificação de Eventos; Avaliação de Riscos e Procedimentos de Controle, sendo o Ambiente Interno o que mais se aproximou do ideal proposto pelo *COSO*, com 31,25%.

Dessa maneira, sabendo-se que o Ambiente de Controle é a base de todos os demais componentes do controle interno, para melhor atender ao modelo *COSO* é preciso investir nos demais componentes da metodologia.

Percebe-se, então, a existência de algumas barreiras a serem ultrapassadas, principalmente com relação ao monitoramento das atividades dos servidores, de forma a evitar conflitos de interesses prejudiciais ao desempenho funcional, e de acordo com alguns

comentários dos pesquisados o “monitoramento não é uma prática constante na Instituição”.

Em relação aos procedimentos empreendidos pelos gestores a fim de fiscalizar as atividades propostas nos respectivos setores de atuação, restou claro que, para a grande maioria dos pesquisados, não existe nenhuma forma de monitoramento das atividades dos servidores; sendo assim, concretizando o que descreve a hipótese H1.

No tocante à adequação dos procedimentos empreendidos pelos gestores com o intuito de fiscalização das atividades propostas pelos setores de atuação de cada servidor, evidenciou-se a hipótese H1, onde os servidores da Instituição não são monitorados quanto ao desempenho de suas atividades funcionais, inexistindo qualquer política administrativa bem como a inexistência de um fluxo regular de informações que perpassam pelos diversos níveis hierárquicos da Universidade.

No que concerne à transparência pública, restou claro que o acesso à informação quanto a gestão fiscal é reduzido e restrito, devido a dificuldade para coletar dados junto à Universidade. Portanto, neste aspecto, comprovou-se a hipótese H1.

Anseia-se com esta pesquisa colaborar para intensificar a importância do controle interno e do gerenciamento de riscos no âmbito da Universidade Federal de Alagoas, haja vista a sua relevância para o desenvolvimento socioeconômico do estado e do país.

Esta pesquisa também busca proporcionar reflexões que contribuam para maior efetividade dos objetivos e das diretrizes propostos pela Universidade Federal de Alagoas, garantindo um direito social preconizado na Constituição Federal.

Dessa forma, recomenda-se a continuidade deste estudo com comparações entre as demais Instituições de Ensino Público e a metodologia *COSO*, propiciando maior participação dos servidores para concretização dos objetivos da UFAL, bem como maior retorno do investimento público para os cidadãos que se utilizam daquele serviço público.

## REFERÊNCIAS

ABNT. Norma NBR ISO 31000 (ago/2009): Gestão de Riscos. Rio de Janeiro: ABNT, 2009.

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito Administrativo Descomplicado**. 19ª Ed. Rio de Janeiro: Forense / São Paulo: Método, 2011.

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: um curso moderno e completo**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

ANGÉLICO, Fabiano. **Lei de acesso à informação pública e seus possíveis desdobramentos à *accountability* democrática no Brasil**. 2012. 133f. Dissertação (Mestrado em Administração de Empresas). Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2012.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. **NBR 6023**: informação e documentação: referências: elaboração. Disponível em: <<http://www.habitus.ifcs.ufrj.br/pdf/abntnabr6023.pdf>>. Acesso em: 05 out. 2015.

ATTIE, W. **Auditoria interna**. 2ª. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

\_\_\_\_\_. **Auditoria interna: conceitos e aplicações** 3ª. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

AVALOS, José Miguel Aguilera. **Auditoria e Gestão de Risco**. Instituto Chiavenato (or) São Paulo: Saraiva, 2009.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 15. ed. rev. e atualizada por Dijalma Campos. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

BARGUES VELA, José Manuel. **Concepto Y principios de contabilidad pública**. Madri: Edicion do Ministererio de Economia y Hacienda, 1992.

BIS. **Bank for International Settlements**. Disponível em: <<http://www.bis.org/publ/bcbs40.htm>>. Acesso em: 01 set. 2015

BORGERTH, Vânia Maria da Costa. **SOX Entendendo a Lei Sarbanes-Oxley**. 1. ed. Editora Thomson, 2007.

BRASIL. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Auditoria governamental do Tribunal de Contas da União**; Conteudistas: – Brasília: TCU, Instituto Serzedello Corrêa, 2011.

\_\_\_\_\_. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Critérios Gerais de Controle Interno na Administração Pública**: Um estudo dos modelos e normas disciplinares em diversos países. Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2056688.PDF>> Acesso em 29/10/2015.

\_\_\_\_\_. **DECRETO Nº 3.591 DE 6 DE SETEMBRO 2000**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/D3591.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3591.htm)>. Acesso em: 25 set. 2015.

\_\_\_\_\_. **DECRETO Nº 4.440, DE 25 DE OUTUBRO DE 2002**. Diário Oficial da União - Seção 1 - 28/10/2002, p. 6.

\_\_\_\_\_. **DECRETO-LEI Nº 200, DE 25 DE FEVEREIRO DE 1967**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del0200.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0200.htm)> Acesso em 15/09/2015.

\_\_\_\_\_. **DECRETO Nº 92.452 DE 10 DE MARÇO DE 1986**. Cria, no Ministério da Fazenda, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), extingue a Secretaria Central de Controle Interno (SECIN), e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/1980-1989/1985-1987/D92452.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1980-1989/1985-1987/D92452.htm)>. Acesso em: 25 set. 2015.

\_\_\_\_\_. **EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 19 DE 04 DE JUNHO DE 1998**. Modifica o regime e dispõe sobre princípios 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. Brasília, 1998. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc19.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc19.htm). Acesso em 22/09/2015.

\_\_\_\_\_. **LEI Nº 4.320, DE 17 DE MARÇO DE 1964**. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm)> Acesso em 27/09/2015.

\_\_\_\_\_. **LEI Nº 6385 DE 07 DE DEZEMBRO DE 1976**. Dispõe sobre o mercado de valores mobiliários e cria a Comissão de Valores Mobiliários. Brasília, 1976. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L6385.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6385.htm). Acesso em 22/09/2015

\_\_\_\_\_. **LEI COMPLEMENTAR Nº 95, DE 26 DE FEVEREIRO DE 1998**. Dispõe sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis, conforme determina o parágrafo único do art. 59 da Constituição Federal, e estabelece normas para a consolidação

dos atos normativos que menciona. Brasília, 1998. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp95.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp95.htm) . Acesso em: 22/09.2015

\_\_\_\_\_. **LEI Nº 8.429, DE 2 DE JUNHO DE 1992.** Disponível em < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L8429.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8429.htm)> Acesso em 27/09/2015.

\_\_\_\_\_. **LEI Nº 12.527, DE 18 DE NOVEMBRO DE 2011.** Disponível em < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm)> Acesso em 27/09/2015.

\_\_\_\_\_. **LEI COMPLEMENTAR Nº 101, DE 4 DE MAIO DE 2000.** Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 19 abr. 2013.

\_\_\_\_\_. **LEI COMPLEMENTAR Nº 131, DE 27 DE MAIO DE 2009.** Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp131.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp131.htm)>. Acesso em: 04/09/2015.

\_\_\_\_\_. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Diretoria de Métodos de Procedimentos de Controle. **Crítérios Gerais de Controle Interno na Administração Pública: Um estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em diversos países**, 2009. Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2056688.PDF>>. Acesso em: 15 set. 2015.

\_\_\_\_\_. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Portaria nº. 280 de 8 de dezembro de 2010.** Aprova as Normas de auditoria do Tribunal de Contas da União. Disponível em < <https://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwigrcOJq7vJAhXGJpAKHdxWBTMQFggbMAA&url=http%3A%2F%2Fwww.tcu.gov.br%2FConsultas%2FJuris%2FDocs%2Fjudoc%255CPORTN%255C20110706%255CPRT2010280.doc&usg=AFQjCNHICM4aDiCZsMQuLPu7kuaZkNnBXw&sig=2=01HNjlnTph8pauCXuCsQVQ&bvm=bv.108194040,d.Y2I> > Acesso em 29/10/2015.

\_\_\_\_\_. MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Instrução Normativa nº 01 de 6 de abril de 2001 SCIF.** Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in-01-06042001.pdf>>. Acesso em: 10 out. 2015.

\_\_\_\_\_. CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO. **PORTARIA INTERMINISTERIAL Nº 140, DE 16 DE MARÇO DE 2006.** Disciplina a divulgação de dados e informações pelos órgãos e entidades da Administração Pública Federal, por meio da rede mundial de computadores – internet, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/portarias/portaria\\_cgu-mpog\\_140\\_2006.pdf](http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/portarias/portaria_cgu-mpog_140_2006.pdf)> Acesso em 29/10/2015.

\_\_\_\_\_. **CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO. RELATÓRIO DE AUDITORIA ANUAL DE CONTAS DA UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS** – Exercício 2008. Disponível em < <http://sistemas2.cgu.gov.br/relats/uploads/RA224778>> Acesso em 29/10/2015

\_\_\_\_\_. **CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO. Secretaria Federal de Controle Interno. Instrução Normativa Nº. 01 DE 3 DE JANEIRO DE 2007.** Estabelece o conteúdo do Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna e do Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna. Disponível em <<http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in-cgu-sfc-01-2007.pdf>> Acesso em 28/09/2015.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 5.482/2005.** Dispõe sobre a divulgação de dados e informações pelos órgãos e entidades da administração pública federal, por meio da Rede Mundial de Computadores - Internet. Disponível em Acesso em: 12/09/2015.

\_\_\_\_\_. **CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução nº 1.135, de 21 de novembro de 2008.** Aprova a NBC T 16.8 – Controle Interno. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/uparq/NBCT16\\_8.pdf](http://www.cfc.org.br/uparq/NBCT16_8.pdf) 19/04/2013>. Acesso em 25 set. 2015.

\_\_\_\_\_. **Resolução nº 530, de 23 de outubro de 1981.** Aprova Princípios fundamentais de Contabilidade – Norma NBCT – T 1. Disponível em < [www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES\\_530.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_530.doc) > Acesso em 27 de setembro de 2015.

\_\_\_\_\_. **Resolução nº 700, de 24 de abril de 1991.** Aprova A NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis. Disponível em <[www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES\\_700.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_700.doc) > Acesso em 27 de setembro de 2015

\_\_\_\_\_. **Resolução nº 750, de 29 de dezembro de 1993.** Dispõe sobre os Princípios de Contabilidade (PC). Disponível em [http://www.oas.org/juridico/portuguese/res\\_750.pdf](http://www.oas.org/juridico/portuguese/res_750.pdf) Acesso em 27 de setembro de 2015.

\_\_\_\_\_. **Resolução nº 780, de 10 de abril de 1995.** Aprova A NBC T 12 – Auditoria Interna. Disponível em < [http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?codigo=2003/000986](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2003/000986)> Acesso em 27 de setembro de 2015.

\_\_\_\_\_. **Resolução nº 1.103, de 28 de setembro de 2007.** Cria o Comitê Gestor da Convergência no Brasil, e dá outras providências. Disponível em < [http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucao/cfc/1103\\_2007.htm](http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucao/cfc/1103_2007.htm)> Acesso em 27 de setembro de 2015;

\_\_\_\_\_. **Resolução nº 1.128, de 21 de novembro de 2008.** Aprova a NBC T 16.1 - Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação. Disponível em < [http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucaoafc1128\\_2008.htm](http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucaoafc1128_2008.htm)> Acesso em 27 de setembro de 2015;

\_\_\_\_\_. **Resolução nº 1.135, de 21 de novembro de 2008.** Aprova a NBC T 16.8 – Controle Interno. Disponível em < [http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2008/001135](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001135) > Acesso em 27 de setembro de 2015.

\_\_\_\_\_. **Resolução nº 1.137, de 21 de novembro de 2008.** Aprova a NBC T 16.10 - Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público. Disponível em < [http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucaoafc1137\\_2008.htm](http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucaoafc1137_2008.htm) > Acesso em 27 de setembro de 2015.

\_\_\_\_\_. **Resolução nº 1.366, de 25 de novembro de 2011.** Aprova a NBC T 16.11 - Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Disponível em < <http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucao-cfc-1366-2011.htm>> Acesso em 27 de setembro de 2015;

\_\_\_\_\_. **Resolução nº 1.437, de 22 de março de 2013.** Altera, inclui e exclui itens das NBCs T16.1, 16.2, 16.4, 16.5, 16.6, 16.10 e 16.11 que tratam das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas aplicadas ao Setor Público. Brasília, 2013.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000.** Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm). Acesso em 26/09/2015.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964.** Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle de balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm). Acesso em 26/09/2015.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 5.482/2005.** Dispõe sobre a divulgação de dados e informações pelos órgãos e entidades da administração pública federal, por meio da Rede Mundial de Computadores - Internet. Disponível em < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2004-2006/2005/Decreto/D5482.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2005/Decreto/D5482.htm) > Acesso em: 12/09/2015.

\_\_\_\_\_. **MINISTÉRIO DA FAZENDA. Secretaria Federal de Controle Interno. INSTRUÇÃO NORMATIVA N. 01 DE 06 DE ABRIL DE 2001.** Define diretrizes,

princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

Disponível em <<http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in-01-06042001.pdf>> Acesso em 12/10/2015.

\_\_\_\_\_. MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO. Universidade Federal de Alagoas. **PROJETO PEDAGÓGICO DA UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS**. Disponível em <<http://www.ufal.edu.br/transparencia/institucional/projeto-pedagogico>> Acesso em 12/10/2015.

\_\_\_\_\_. MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO. Universidade Federal de Alagoas. **RELATÓRIO DE GESTÃO DO EXERCÍCIO DE 2014**. Disponível em < [www.ufal.edu.br](http://www.ufal.edu.br) > Acesso em 12/10/2015.

\_\_\_\_\_. MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO. Universidade Federal de Alagoas. **PLANO DE DESENVOLVIMENTO INSTITUCIONAL 2013-2017**. Disponível em <<http://www.ufal.edu.br/transparencia/institucional/plano-de-desenvolvimento/2013-2017/view>> Acesso em 12/10/2015.

\_\_\_\_\_. MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO. **PORTARIA Nº 4.067, DE 29 DE DEZEMBRO DE 2003**. Aprova o Estatuto da Universidade Federal de Alagoas. Disponível em <[http://www.ufal.edu.br/transparencia/institucional/estatuto-e-regimento/Estatuto\\_Regimento\\_Ufal.pdf/view](http://www.ufal.edu.br/transparencia/institucional/estatuto-e-regimento/Estatuto_Regimento_Ufal.pdf/view)> Acesso em 04/10/2015.

BRUNI, Adriano Leal. **Estatística aplicada à gestão empresarial**. 4ª Ed. São Paulo: Atlas, 2013.

CARVALHO NETO, Antonio Alves de. Avaliação de Controles Internos. **Slides do Curso de Formação ACE-CE**, 2008, promovido pelo Instituto Sezerdello Corrêa do Tribunal de Contas da União. Brasília: 2008.

COSO. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. **Enterprise Risk Management – Integrated Framework**. 2004. Disponível em: <[www.coso.org/documents/coso\\_erm\\_executivesummary.pdf](http://www.coso.org/documents/coso_erm_executivesummary.pdf)>. Acesso em: 01/09/2015.

\_\_\_\_\_. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission 2013. **COSO Framework & Sox Compliance**. Disponível em: <[http://www.coso.org/documents/COSO%20McNallyTransition%20Article-Final%20COSO%20Version%20Proof\\_5-31-13.pdf](http://www.coso.org/documents/COSO%20McNallyTransition%20Article-Final%20COSO%20Version%20Proof_5-31-13.pdf)>. Acesso em 01 set. 2015.

\_\_\_\_\_. **Gerenciamento de riscos corporativos: estrutura integrada.** PriceWaterhouseCoopers, COSO, Audibra, Nov. 2006. (Sumário Executivo. Estrutura) Disponível em: <[http://www.coso.org/documents/COSO\\_ERM\\_ExecutiveSummary\\_Portuguese.pdf](http://www.coso.org/documents/COSO_ERM_ExecutiveSummary_Portuguese.pdf)>. Acesso em: 10 set. 2015.

COSTA, P. M. “O governo eletrônico e a cidadania no Brasil” In: **XIII Congresso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y e la Administración Pública.** Argentina, Buenos Aires, 5-7 nov. 2008.

CRUZ, Flávio da. **Auditoria governamental.** 3ª Ed. São Paulo: Atlas, 2008.

CRUZ, C. F. da; SILVA, L. M.; SANTOS, R.(2009) **Transparência da gestão fiscal: um estudo a partir dos portais eletrônicos dos maiores municípios do Estado do Rio de Janeiro.** Contabilidade Gestão e Governança. Brasília, V. 12. N 3. P-102-115.

DAVIS, M. D.; BLASCHEK, J. R. S. **Deficiências dos Sistemas de Controle Interno Governamentais Atuais em Função da Evolução da Economia.** In: VI Congresso USP de Contabilidade e Controladoria, 2006, São Paulo. Anais... São Paulo: EAC/FEA/USP, 2006.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo.** 9ª Ed. São Paulo: Atlas, 1998.

DIAS, Sergio V. S. **Manual dos Controles Internos: desenvolvimento e implantação, exemplos e processos organizacionais.** São Paulo: Atlas, 2010;

CHIAVENATO, Idalberto. **Recursos humanos na Empresa: pessoas, organizações e sistemas.** 3.ed. São Paulo: Atlas, 1994. p. 67-76.

FELGUEIRAS, José Antônio. **Contabilidade Pública.** Rio de Janeiro: Maria Augusta Delgado, 2007.

FERREIRA, Helem M.C. Aplicação do modelo COSO ERM na avaliação de sistemas de controles internos: um estudo de caso para verificar a validade desse sistema no Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Rio Grande do Norte. . Dissertação (Mestrado) – UnB-UFPB-UFRN. João Pessoa, 79f. 2013.

FERRER, F. (Org.). **Gestão Pública Eficiente: impactos econômicos de governos inovadores.** São Paulo: Elsevier, 2006.

GROENEWEGEN, J. “*Who Should Control The Firm? Insights From New And Original. Institutional Economics.*” Journal Of. Economics Issues. Vol. XXXVIII, pp. 553-361;

IIA. Institute of Internal Auditors. **Normas internacionais para a prática profissional da auditoria interna**, Rev. out. 2010. Tradução IIA Brasil. Disponível em: <[http://www.iiabrasil.org.br/new/images/down/IPPF2011/IPPF\\_Normas\\_01\\_11.pdf](http://www.iiabrasil.org.br/new/images/down/IPPF2011/IPPF_Normas_01_11.pdf)>.

Acesso em: 10 set. 2015.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA – IBGC. Metodologia da implantação. In: LA ROCQUE, E. (Coord.). **Guia de Orientação para o Gerenciamento de Riscos Corporativos**. São Paulo: IBGC, 2007.

INTOSAI. **International Journal of Government Auditing, 2007**. Disponível em: <<http://www.intosai.org/uploads/oct2007.pdf>>. Acesso em: 01 set. 2015.

JUND. Sergio. **Administração, Orçamento e Contabilidade Pública**. 3. ed.. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

LUNKES, R. J. **Controle de Gestão: Estratégico, Tático, Operacional, Interno e de Risco**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2010

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 10ª Ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MEIRELLES, H. Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 32ª. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

MOELLER, R. R. **Sarbanes-Oxley and the New Internal Auditing Rules**. EUA: John Wiley & Sons Canada, LTD, 2004. Disponível em: <[http://samples.sainsburysebooks.co.uk/9780471646730\\_sample\\_388027.pdf](http://samples.sainsburysebooks.co.uk/9780471646730_sample_388027.pdf)>. Acesso em: 01 set. 2015;

MUSGRAVE, Richard. **Teoria das Finanças Públicas**. São Paulo, Editora Atlas, 1976.

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

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Planejamento Estratégico: Conceitos, Metodologia e Práticas**. 27ªed. São Paulo: Atlas, 2010.

PALFI, C.; BOȚA-AVRAM, C. *Information and Communication in Banks – Key Elements of the Internal Control System – An Empirical Analysis between Romanian, American and Canadian Models of Control*. *Annals of the University of Oradea: Economic Science*, v. 3, n. 1, p. 1091-1096, 2009.

PETER, Maria da Glória Arrais; MACHADO, Marcus Vinícius Veras. **Manual de auditoria governamental**. São Paulo: Atlas, 2003.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio e TIMBÓ, Maria Zulene Farias. **Contabilidade Pública. Uma Abordagem da Administração Financeira Pública**. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2006.

SANTOS, Clezio Sandanha. **Introdução e gestão pública**. São Paulo: Saraiva, 2006.

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do Trabalho Científico**. 23. ed. Ver, e atual. São Paulo: Cortez, 2007.

SILVA, Valmir Leôncio da. **A nova contabilidade aplicada ao setor público: uma abordagem prática**. 3ª Ed. São Paulo: Atlas, 2014.

TORRES, Marcelo Douglas de Figueiredo. *Estado, democracia e administração pública no Brasil*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2004. 224 p.

UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS. Disponível em: <<http://www.ufal.edu.br/transparencia/institucional/ufal-em-numeros/ufal-em-numeros>>. Acesso em: 29 set. 2015.

YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. trad. Daniel Grassi - 2.ed. -Porto Alegre : Bookman, 2001.

## **APÊNDICE**

**APÊNDICE - QUESTIONÁRIO SOBRE O MODELO DE AVALIAÇÃO DE SISTEMAS DE CONTROLES INTERNOS: COSO ERM**

**PARTE I – Perfil dos pesquisados:**

**OBS:** Os dados fornecidos serão analisados agrupados preservando-se o sigilo da fonte.

**1. Qual o seu cargo na UFAL?**

(Ex: Auxiliar Administrativo; Assistente em Administração, Técnico em Contabilidade; Área: Administrador; Contador; Economista; Professor Auxiliar; Professor Assistente...)

**2. Em que setor da UFAL você trabalha?**

**3. Você desempenha alguma função administrativa na UFAL?**

Sim  Não

**4. Há quanto tempo você trabalha na instituição?**

0 até 2 anos.  de 2 a 5 anos.  de 5 a até 10 anos.  de 10 até 15 anos.  mais de 15 anos

**5. Atualmente, você trabalha em qual campus da UFAL?**

Maceió.  Arapiraca.  Sertão

**PARTE II – SOBRE o modelo de avaliação de sistemas de controles internos COSOS II**

(OBS: A opção “NÃO SE APLICA” refere-se aos casos em que não foi possível analisar o item questionado)

Aspectos do sistema de controle interno	Avaliação		
	Sim	Não	Não se aplica
<b>AMBIENTE DE CONTROLE</b>			
Os altos dirigentes da UFAL dão suporte adequado ao funcionamento dos controles internos?			
Os mecanismos gerais de controles internos instituídos são percebidos pelos servidores e funcionários nos diversos níveis das UFAL?			
Existe código formalizado de ética ou de conduta na UFAL?			
Os procedimentos e os instrumentos (por exemplo: formulários) são padronizados na UFAL?			
Existe um manual de procedimentos em relação à sua função na UFAL?			
Com relação à sua função, você sabe quais são suas atribuições na UFAL?			
Suas atribuições estão claramente definidas na UFAL?			
Você conhece ter a habilidade necessária para exercer sua função com segurança?			
Caso sua função não seja exercida corretamente, a instituição (UFAL) toma alguma ação corretiva?			
Há mecanismos que garantem ou incentivam a participação dos funcionários e servidores dos diversos níveis da estrutura da UFAL na elaboração dos procedimentos, das instruções operacionais ou código de ética ou conduta?			

As delegações de autoridade e competência na UFAL são acompanhadas de definições claras das responsabilidades?			
Existe adequada segregação de funções nas atividades do setor/departamento onde você trabalha?			
Os controles internos adotados contribuem para a consecução dos resultados planejados na UFAL?			
A UFAL possui um sistema de qualidade?			
A UFAL possui Políticas dirigidas à Segurança da Informação e Recursos Materiais?			
A instituição (UFAL) possui um plano com as descrições dos cargos?			
<b>Comentários</b> (Espaço reservado aos comentários e observações quanto aos aspectos até então analisados)			
<b>Aspectos do sistema de controle interno</b>	<b>Avaliação</b>		
<b>DEFINIÇÃO (OU FIXAÇÃO) DE OBJETIVOS</b>	<b>Sim</b>	<b>Não</b>	<b>Não se aplica</b>
Os objetivos estratégicos da UFAL estão claramente DEFINIDOS?			
Os objetivos estratégicos da UFAL estão DIVULGADOS?			
Os objetivos da UFAL estão ATUALIZADOS?			
Os objetivos de atendimento às questões legais e de conformidade (com a CGU, o TCU, por exemplo) estão DEFINIDOS NA UFAL?			
Os objetivos de atendimento às questões legais e de conformidade (com a CGU, o TCU, por exemplo) estão DIVULGADOS na UFAL?			
Os objetivos de atendimento às questões legais e de conformidade (com a CGU, o TCU, por exemplo) estão ATUALIZADOS na UFAL?			
Os objetivos de eficiência e eficácia das operações da UFAL estão DEFINIDOS?			
Os objetivos de eficiência e eficácia das operações da UFAL estão DIVULGADOS?			
Os objetivos de eficiência e eficácia das operações da UFAL estão ATUALIZADOS?			
<b>Aspectos do sistema de controle interno</b>	<b>Avaliação</b>		
<b>IDENTIFICAÇÃO DOS EVENTOS</b>	<b>Sim</b>	<b>Não</b>	<b>Não se aplica</b>
São identificados eventos potenciais que afetam a execução das estratégias ou a realização dos objetivos da UFAL?			
Os eventos identificados que afetam a execução das estratégias ou a realização dos objetivos da UFAL estão DIVULGADOS?			
Os gestores reconhecem a importância de identificar os fatores internos e externos e os tipos de eventos prováveis que afetam os objetivos da UFAL?			
Existem meios ou técnicas na UFAL para identificar potenciais eventos que são tratados estrategicamente entre prováveis Riscos ou Oportunidades?			
Os gestores compreendem como os eventos se relacionam distinguindo os Riscos e			

as Oportunidades?			
<b>Comentários</b> (Espaço reservado aos comentários e observações quanto aos aspectos até então analisados)			
<b>Aspectos do sistema de controle interno</b>			
<b>AVALIAÇÃO DE RISCO</b>			
OBS: Para efeito deste questionário, <b>Risco</b> deve ser entendido como “a probabilidade de perda ou incerteza de eventos associada ao cumprimento de um objetivo”.			
<b>Avaliação de Risco</b>	<b>Avaliação</b>		
	<b>Sim</b>	<b>Não</b>	<b>Não se aplica</b>
Os objetivos e as metas do seu setor/departamento estão formalizados?			
Há clara IDENTIFICAÇÃO dos processos críticos para a consecução dos objetivos e metas do seu setor?			
É prática de seu setor, a adoção de medidas para MITIGAR os riscos (de origem interna ou externa) envolvidos nos seus processos estratégicos?			
Existe histórico de fraudes e perdas decorrentes de fragilidades nos processos internos do setor que você trabalha?			
Na ocorrência de fraudes e desvios, é prática na UFAL instaurar sindicância para apurar responsabilidades e exigir eventuais ressarcimentos?			
Há forma ou regulamento para as atividades de guarda, estoque e inventário de bens e valores de responsabilidades do seu setor?			
A instituição (UFAL) desenvolve um trabalho de revisão da análise de risco?			
Existe a análise das ocorrências de descumprimento de normas, políticas ou procedimentos da instituição (UFAL)?			
Existe a IDENTIFICAÇÃO DOS RISCOS nos principais processos operacionais (manuais e informatizados) no setor que você trabalha?			
A auditoria interna gerencia os riscos da instituição (UFAL)?			
<b>Comentários</b> (Espaço reservado aos comentários e observações quanto aos aspectos até então analisados)			
<b>Aspectos do sistema de controle interno</b>			
OBS: Para efeito deste questionário, Risco deve ser entendido como “a probabilidade de perda ou incerteza de eventos associados ao cumprimento de um objetivo” (COSO, 2004)			
<b>RESPOSTAS AOS RISCOS</b>	<b>Avaliação</b>		
	<b>Sim</b>	<b>Não</b>	<b>Não se aplica</b>
1. É comum a administração do campus tomar medidas/attitudes com o objetivo de evitar os riscos?			

2. É comum a administração do campus tomar medidas/attitudes com o objetivo de reduzir os riscos?			
3. É comum a administração do campus tomar medidas/attitudes com o objetivo de compartilhar os riscos?			
4. É comum a administração do campus tomar medidas/attitudes com o objetivo de aceitar os riscos?			
<b>Comentários</b> (Espaço reservado aos comentários e observações quanto aos aspectos até então analisados)			
<b>Aspectos do sistema de controle interno</b>	<b>Avaliação</b>		
<b>PROCEDIMENTO DE CONTROLE</b>	<b>Sim</b>	<b>Não</b>	<b>Não se aplica</b>
Existem políticas e ações de natureza preventiva ou de detecção para diminuir os riscos e alcançar os objetivos da UFAL?			
As atividades de controles internos adotados no setor que você trabalha são apropriados e funcionam de acordo com um plano de longo prazo?			
Existe uma cultura de divulgação dos controles internos por meio de treinamentos, seminários, workshops?			
A entidade possui metodologias e padrões preestabelecidos para avaliar atividades de controles internos?			
Existe um processo de acompanhamento da execução de planos de ação voltados para implantação/aprimoramento dos controles internos?			
A instituição possui um modelo de avaliação de risco com base na probabilidade de incidência e impacto nos objetivos e metas dos processos?			
Caso a instituição (UFAL) possua um modelo de avaliação de risco, este gera uma matriz de riscos?			
Existe um mapeamento dos controles internos através de organograma que determinem linhas de responsabilidades?			
No setor que você trabalha, existe segregação de funções?			
Os limites de autoridades são claramente estabelecidos na UFAL?			
A instituição possui um processo de monitoramento da conformidade das atividades/processos com relação ao ambiente normativo interno e externo?			
As aprovações, autorizações e verificações dos procedimentos operacionais no setor que você trabalha são realizadas por um só pessoa?			
<b>Aspectos do sistema de controle interno</b>	<b>Avaliação</b>		
<b>INFORMAÇÃO E COMUNICALÇÃO</b>	<b>Sim</b>	<b>Não</b>	<b>Não se aplica</b>
Existe um fluxo regular de informações dirigido às necessidades de qualidade dos gestores?			
As informações consideradas relevantes são dotadas de qualidade suficiente para permitir ao gestor tomar as decisões apropriadas?			
A informação disponível á gestão é tempestiva e atual?			
A informação disponível á gestão é precisa e confiável?			

A informação disponível a gestão é acessível?			
A informação divulgada internamente atende às suas expectativas contribuindo para a execução das suas responsabilidades de forma eficaz?			
A comunicação das informações perpassa todos os níveis hierárquicos da UFAL?			
As informações pertinentes são identificadas e comunicadas, de forma coerente e dentro do prazo, a fim de permitir que as pessoas realizem e cumpram as suas responsabilidades?			
A informação relevante para tomada de decisão na UFAL é devidamente identificada e comunicada às pessoas adequadas?			
A informação relevante para tomada de decisões na UFAL é devidamente coletada e comunicada às pessoas adequadas?			
<b>Comentários</b> (Espaço reservado aos comentários e observações quanto aos aspectos até então analisados)			
<b>Aspectos do sistema de controle interno</b>		<b>Avaliação</b>	
<b>MONITORAMENTO</b>	<b>Sim</b>	<b>Não</b>	<b>Não se aplica</b>
O sistema de controle interno da UFAL é constantemente monitorado para avaliar sua validade e qualidade ao longo do tempo?			
O sistema de controle interno da UFAL tem contribuído para a melhoria de seu desempenho?			
São desempenhadas atividades contínuas de monitoramento e/ou supervisão, dos processos operacionais, atividades ou serviços na UFAL?			
A segregação das atividades atribuídas aos servidores da UFAL são monitoradas de forma que seja evitado os conflitos de interesses prejudiciais ao desempenho funcional?			
As deficiências identificadas capazes de afetar de modo geral a UFAL são relatadas às pessoas com condições de tomar as medidas necessárias e corretivas?			
<b>Comentários</b> (Espaço reservado aos comentários e observações quanto aos aspectos até então analisados)			