

UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA
CENTRO DE POLÍTICAS PÚBLICAS E AVALIAÇÃO DA EDUCAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO PROFISSIONAL EM GESTÃO E AVALIAÇÃO
DA EDUCAÇÃO PÚBLICA

RODRIGO GIACOIA MENDES

**OS CONTROLES INTERNOS DA UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA
E A SUA CONTRIBUIÇÃO PARA O PROCESSO DE GESTÃO E PARA A
GOVERNANÇA INSTITUCIONAL**

JUIZ DE FORA
2016

RODRIGO GIACOIA MENDES

**OS CONTROLES INTERNOS DA UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA
E A SUA CONTRIBUIÇÃO PARA O PROCESSO DE GESTÃO E PARA A
GOVERNANÇA INSTITUCIONAL**

Dissertação apresentada como requisito parcial para a conclusão do Mestrado Profissional em Gestão e Avaliação da Educação Pública, da Faculdade de Educação, Universidade Federal de Juiz de Fora, para obtenção do título de Mestre em Gestão e Avaliação da Educação Pública.

Orientador: Prof. Dr. Marcus Vinicius David

JUIZ DE FORA

2016

RODRIGO GIACOIA MENDES

**OS CONTROLES INTERNOS DA UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA
E A SUA CONTRIBUIÇÃO PARA O PROCESSO DE GESTÃO E PARA A
GOVERNANÇA INSTITUCIONAL**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação Profissional em Gestão e Avaliação da Educação Pública da Universidade Federal de Juiz de Fora como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Gestão e Avaliação da Educação Pública.

RESUMO

A Administração Pública é permeada por procedimentos, rotinas e processos administrativos, os quais visam à finalidade do serviço público, que é a garantia do interesse social, aliada à observância de seus princípios basilares — eficiência, publicidade, legalidade, moralidade e impessoalidade. Neste sentido, os controles internos de cada órgão e entidade da Administração Pública possuem relevância notória, tendo em vista a sua contribuição de análise e correção sobre os procedimentos e processos administrativos. Ferramentas de avaliação e monitoramento dos controles internos com a finalidade de incrementar os processos administrativos contribuem para a efetividade dos atos dos gestores públicos. Notadamente, uma dessas ferramentas demonstrará o grau de eficiência e eficácia dos controles internos da Universidade Federal de Juiz de Fora (UFJF) e, por conseguinte, entenderemos sobre a real contribuição que os controles são capazes de proporcionar ao processo de gestão universitária, aliada à capacidade de governança institucional. Neste espectro, foram apresentados os conceitos de *accountability* e *compliance*, os quais se relacionam à autonomia e ao comportamento do gestor diante da responsabilização pelo desempenho de suas funções precípuas, em conformidade com as normas e preceitos legais. Assim, foi questionado até que ponto os controles garantem eficiência e eficácia para a gestão da Instituição de Ensino sem comprometer a legalidade procedimental diante de um processo burocrático que pode engessar os atos administrativos. Nesse contexto de atuação dos controles internos, a UFJF apresentou certas inconsistências que se traduziram em uma relativa qualidade das ferramentas de controle e que, se bem tratadas, podem contribuir sobremaneira para o processo de gestão e para a governança Institucional. Lado outro, boas práticas de gestão foram visualizadas no sentido de conferir integração entre controle e resultado de forma a integrar as atividades afins à gestão do ensino, da pesquisa e da extensão. Assim, um plano de ação foi desenvolvido no sentido de monitorar e incrementar a atuação dos controles internos da UFJF, através de indicadores de desempenho, visando à eficiência e à eficácia do processo de gestão e da governança institucional, envolvendo pró-reitores, coordenadores, diretores e chefias administrativas. O plano de ação contemplou também as atividades afins da Auditoria Interna cuja responsabilidade prima pela eficiência de atuação e permeia a qualidade dos controles internos, e também a utilização de ferramentas eletrônicas associadas a atividades de controle, capacitação dos colaboradores, diagnóstico de riscos e acesso à informação.

Palavras-Chave: Auditoria. Controle interno. Gestão pública. Eficiência.

ABSTRACT

Procedures, routines and administrative processes permeate the Public Administration in order to secure social interests; which is the ultimate goal of public services. These procedures rely on the observance of some basic principles: efficiency, publicity, legality, morality and impersonality. In this sense, internal control of each body and entity of the Public Administration is of notorious relevance, considering its contribution to analysis and correction of administrative procedures and processes. Internal control tools for evaluating and monitoring contribute to the effectiveness of the acts of public managers. Notably, analyzing one of these tools will demonstrate the degree of efficiency and effectiveness of the internal controls of the Federal University of Juiz de Fora (UFJF) and, therefore, inform about their real contribution to the university management and capacities for institutional governance. In this spectrum, the concepts of accountability and compliance is presented in relation to the manager's autonomy and expected behavior in the face of accountability for the performance of his/her primary duties in accordance to legal norms and guidelines. The extension in which the aforementioned controls guarantee efficiency and effectiveness on managing an educational institution and avoid compromising due legal process on the bureaucratic framework that encase administrative acts are investigated. In this context, the present work concludes that the performance of the Federal University of Juiz de Fora internal controls has presented certain inconsistencies as result of a relative poor quality of some control practices and tools that, if properly handled, could better contribute to the management process and institutional governance. It also identifies good management practices that can promote integration between control and better results regarding the institution end activities of education, research and extension. The dissertation proposes an action plan to monitor and increase the performance of the UFJF's internal controls using performance indicators, aiming for efficiency and effectiveness of management processes and institutional governance involving pro-rectors, coordinators, directors and administrative heads. The action plan, which includes the activities of the Internal Audit section, is oriented by efficiency and quality of internal control procedures and suggests the use of electronic tools in order to improve control activities, employee training, risk diagnosis and access to information.

Keywords: Internal Audit; Internal control; Public management; Efficiency.

LISTA DE ABREVIATURAS

CGU	Controladoria-Geral da União
CONSU	Conselho Superior
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
ESAF	Escola de Administração Fazendária do Governo Federal
IAA	The Institute of Internal Auditors
IFAC	Comitê do Setor Público da Federação Internacional de Contadores
IFES	Instituição Federal de Ensino Superior
IPPF	Normas Internacionais para a prática Profissional de Auditoria Interna
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MF	Ministério da Fazenda
PAINT	Plano Anual de Auditoria Interna
PDI	Plano de Desenvolvimento Institucional
PROADES	Programa de Avaliação de Desempenho dos Técnicos-Administrativos em Educação
SCIEPF	Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal
SF	Secretaria Federal de Controle Interno
TCE-MG	Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais
TCU	Tribunal de Contas de União
UFJF	Universidade Federal de Juiz de Fora

LISTA DE FIGURAS

Figura 1	Finalidades do Controle Interno.....	17
Figura 2	O controle na Administração Pública.....	25
Figura 3	Matriz COSO I.....	37
Figura 4	Empenho da Despesa	65
Figura 5	O Controle na Administração Pública	68
Figura 6	Organização e Estrutura do SCIEPF	69
Figura 7	Matriz COSO I planejada.....	88
Figura 8	Interação do Processo Organizacional.....	128

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1	Nomenclatura do Controle Interno nas Universidades Federais	
Brasileiras.....		30
Gráfico 2	Área de atuação do Controle Interno nas Universidades Federais	
Brasileiras.....		31

LISTA DE TABELAS

Tabela 1	Perfil dos recursos humanos da Unidade de Controle Interno das Universidades Federais Brasileiras.....	29
Tabela 2	Perfil das unidades de Controle Interno das Universidades Federais Brasileiras.....	32
Tabela 3	Recomendação de Governança no setor público.....	42
Tabela 4	Componente COSO I – Ambiente de Controle.....	77
Tabela 5	Questionário COSO I – Ambiente de Controle.....	78
Tabela 6	Componente COSO I – Avaliação de Riscos.....	78
Tabela 7	Questionário COSO I – Avaliação de Riscos.....	79
Tabela 8	Componente COSO I – Atividades de Controle.....	80
Tabela 9	Questionário COSO I – Atividades de Controle.....	80
Tabela 10	Componente COSO I – Informação e Comunicação.....	81
Tabela 11	Questionário COSO I – Informação e Comunicação.....	81
Tabela 12	Componente COSO I – Atividades de Monitoramento.....	82
Tabela 13	Questionário COSO I – Atividades de Monitoramento.....	82
Tabela 14	Objetivos COSO I.....	83
Tabela 15	Inconsistências – Ambiente de Controle.....	94
Tabela 16	Eficiência e eficácia – Ambiente de Controle.....	95
Tabela 17	Inconsistências – Avaliação de Riscos.....	100
Tabela 18	Eficiência e eficácia – Avaliação de Riscos.....	100
Tabela 19	Inconsistências – Atividades de Controle.....	105
Tabela 20	Eficiência e eficácia – Atividades de Controle.....	106
Tabela 21	Inconsistências – Informação e Comunicação.....	111
Tabela 22	Eficiência e eficácia – Informação e Comunicação.....	112
Tabela 23	Inconsistências – Monitoramento.....	115
Tabela 24	Eficiência e eficácia – Monitoramento.....	116
Tabela 25	Grau de eficácia e eficiência dos controles internos do ensino, da pesquisa e da extensão da UFJF.....	122
Tabela 26	Síntese das ferramentas de controle.....	125
Tabela 27	Atividades de controle interno.....	130

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	12
1 OS CONTROLES INTERNOS DA UFJF	17
1.1 Controle interno e auditoria interna.....	21
1.1.1 O controle na Administração Pública	24
1.1.2 O controle interno nas universidades federais brasileiras	29
1.1.3 As atividades de auditoria interna	35
1.2 A eficiência e a eficácia dos controles internos da UFJF.....	36
1.3 Gestão universitária, responsabilização e governança corporativa	39
1.3.1 Accountability, compliance e autonomia universitária	44
1.4 Quando a fragilidade dos controles internos impactam negativamente a gestão universitária	47
1.4.1 Achados de pesquisa	49
2 O GRAU DE EFICIÊNCIA E EFICÁCIA DOS CONTROLES INTERNOS DA UFJF	59
2.1 Aspectos conceituais e legais dos controles internos.....	59
2.1.1 Eficiência e eficácia	60
2.1.2 Legalidade X Eficiência	62
2.1.3 O controle interno na legislação pátria	66
2.2 Aspectos metodológicos.....	72
2.2.1 Metodologia COSO	73
2.2.2 Percurso de evidências e metodologia COSO adequada	77
2.3 Analisando os controles internos da UFJF.....	88
2.3.1 Ambiente de Controle	90
2.3.2 Avaliação de Riscos	96
2.3.3 Atividades de Controle	101
2.3.4 Informação e Comunicação.....	107
2.3.5 Monitoramento	113
2.3.6 Boas Práticas	117
2.3.7 Fechando o ciclo COSO	121
3 FERRAMENTAS DE CONTROLE INTERNO PARA A GESTÃO DA UFJF	124
3.1 Resumo da análise do controle interno	125
3.2 Cadeia causal e apresentação do PAE.....	126

3.3 Implementos ao desempenho dos controles internos da UFJF	132
3.3.1 Ambiente de Controle	132
3.3.2 Avaliação de Riscos	133
Atividades de Controle	135
3.3.4 Informação e Comunicação.....	136
3.3.5 Monitoramento	139
CONSIDERAÇÕES FINAIS	142
REFERÊNCIAS.....	144
APÊNDICES	151

INTRODUÇÃO

Os controles administrativos, também denominados controles internos, consubstanciam-se em um compilado de procedimentos operacionais, legais e gerenciais que visam à eficiência e à eficácia¹ dos atos praticados pelos gestores públicos. Por conseguinte, os controles internos contribuem sobremaneira para a integridade da Administração Pública enquanto instância fomentadora da finalidade pública e do interesse social.

Os controles internos possuem as finalidades de assegurar a legitimidade dos passivos; de salvaguardar os ativos contra roubos, perdas ou desperdícios; de promover a eficiência operacional e de encorajar a adesão às políticas internas. Assim, percebemos a íntima relação que os controles internos possuem com os princípios prescritos na Carta Magna de 1988 para a Administração Pública — moralidade, impessoalidade, legalidade, publicidade e eficiência. Nesse sentido, os controles devem ser atuantes e estar presentes em todas as instâncias administrativas de quaisquer entidades públicas para que possam garantir o correto trato com os recursos públicos, bem como proporcionar eficiência e eficácia à gestão.

Notadamente, os controles internos da Universidade Federal de Juiz de Fora (UFJF) possuem função preponderante porquanto se relacionam diretamente com os macroprocessos institucionais — pesquisa, ensino e extensão —, bem como, se bem executados e atuantes, podem proporcionar a eficiência operacional e encorajar a adesão dos gestores às políticas internas — as duas finalidades dos controles internos que se relacionam diretamente com o processo de gestão e com a governança institucional.

A importância dos controles internos da UFJF é perceptível no momento em que entendemos o processo de gestão de uma Instituição de Ensino Superior como preponderante para a melhor adequação das políticas públicas educacionais dentro do meandro do ensino. Este possui certas características, calcadas em uma autonomia de gestão que demanda por atos, registros, sistemas e processos de

¹ Eficiência: [...] exige que a atividade administrativa seja exercida com presteza, perfeição e rendimento funcional (MEIRELLES, 2003). Eficácia: [...] é a concreção dos objetivos desejados por determinada ação do Estado, não sendo levados em consideração os meios e os mecanismos utilizados para tanto (TORRES, 2004).

controle mais eficientes e eficazes para o preciso desenvolvimento e incremento do ensino público.

Assim, percebemos que a adequação dos controles internos tende à responsabilização — entendida como o processo de alocação de responsabilidades do gestor aliado ao desempenho institucional, bem como ao *accountability*, que é o processo de prestação de contas do gestor, o qual se relaciona diretamente com a responsabilização. Incluímos também no conceito de controles internos adequados o *compliance*, que traduz a precisa observação e atendimento dos atos administrativos aos preceitos e normas regulamentadoras da Administração Pública.

Desde os idos dos anos 2000, atuo no serviço público e os cargos ocupados e funções exercidas relacionam-se diretamente a contabilidade, orçamento, finanças, planejamento e, atualmente, auditoria. Invariavelmente, os controles internos atuam, em uma proporção maior, nessas áreas devido ao fato de o controle sobre os atos administrativos possuir maior apelo nessas atividades nevrálgicas do processo de gestão.

A auditoria, considerando a sua finalidade principal, avalia a eficiência e a eficácia dos controles internos, propondo ações corretivas e de implementos operacionais e gerenciais para que os controles possam atuar em toda a Administração Pública, produzindo responsabilidade, transparência, ética e conformidade com os normativos legais. Assim, minha atuação como auditor da UFJF concede-me visão privilegiada sobre a atuação dos controles internos tendo em vista que é função primordial do auditor perseguir a eficiência e a eficácia dos controles administrativos. É através deste prisma que o auditor pode propor correições dos atos administrativos, bem como implementar indicadores de desempenho que possam contribuir para a governança institucional.

As universidades federais são dotadas de autonomia administrativa, orçamentária, financeira, pedagógica e de gestão e a consumação das políticas públicas observa as peculiaridades e regionalidades de cada nicho social e econômico em que a instituição está inserida. Entretanto, quando visualizamos a estrutura de uma Instituição Federal de Ensino Superior, percebemos alguns padrões comuns relacionados à organização, ao funcionamento operacional e à hierarquia de tal forma que os controles internos, fomentados pela Auditoria Interna de cada entidade, possuem papel fundamental na condução dos procedimentos e processos administrativos.

Dessa forma, os controles internos, especialmente considerando a UFJF — objeto de nosso estudo —, possuem relevância no processo de gestão, pois a autonomia de uma Autarquia Federal deve estar acompanhada de maior monitoramento dos investimentos realizados com o erário como uma forma de garantir o controle social sobre os gastos públicos. Citamos a atuação da Controladoria-Geral da União (CGU), órgão de controle interno do Governo Federal, atuante na Administração Pública do Poder Executivo, cujos procedimentos se alinham à unidade de Auditoria Interna da UFJF no sentido de proporcionar eficiência e eficácia às ações de controle. O meandro político alcança o educacional na medida em que a educação, nos últimos anos, e por força do Plano Nacional de Educação (PNE) 2014/2024, instituído pela Lei Federal nº 13.005/14, possui metas e objetivos de desempenho, investimento e qualidade do ensino a serem cumpridos. Nesse contexto de planejamento público, não há que se falar em objetivos educacionais como políticas de Estado sem possuir um sistema de controle interno eficaz e eficiente que garanta a aplicabilidade correta dos recursos públicos. O controle e o monitoramento dos atos inerentes à gestão pública visam ao alinhamento da atuação efetiva dos administradores à prestação eficaz dos serviços de ensino à sociedade.

Com base no resultado proveniente da aplicação da denominada ferramenta *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*² - COSO, a qual avaliou preliminarmente o grau de eficiência e de eficácia dos controles internos da UFJF, em 2014, sugere-se fragilidade no sistema dos controles administrativos que pode impactar negativamente o processo de gestão e a governança institucional. Esta análise levou em consideração cinco componentes principais dos controles internos — ambiente de controle; avaliação de riscos; atividades de controle; informação e comunicação; e atividades de monitoramento (COSO, 2007) — relacionados aos objetivos estratégicos e operacionais da instituição, levando em conta cada unidade administrativa.

² Constitui-se em uma iniciativa conjunta de cinco organizações internacionais do setor privado relacionadas a finanças, contabilidade e controle, sendo dedicado a fornecer liderança de pensamento através do desenvolvimento de quadros e orientações sobre gerenciamento de riscos corporativos, controles internos e de dissuasão da fraude. Disponível em: <<http://www.coso.org/>>. Acesso em: 23 ago. 2015.

Quando empreendemos os objetivos institucionais da Unidade de Ensino³ diante dos diversos ambientes administrativos e sob o espectro e a análise dos controles internos, suscita-nos o seguinte questionamento: qual o grau de eficiência e eficácia dos controles internos da UFJF e de que forma as ferramentas de controle podem contribuir para a valência ao processo de gestão e da governança Institucional? Esta indagação nos conduzirá a uma análise detalhada das ferramentas de controle interno atuantes na Instituição, perpassando pelos impactos ocasionados no processo de gestão e na governança Institucional.

O objetivo geral deste trabalho é estudar e analisar o grau de eficiência e eficácia dos controles internos da UFJF e de que forma pode haver a melhor relação entre controles adequados e eficiência da gestão. Para isso, atingiremos nosso objetivo descritivo demonstrando a importância dos controles internos da UFJF aliados à governança institucional, elencando os princípios legais que norteiam a atuação precisa dos controles administrativos. Além disso, perpassaremos por uma análise crítica dos resultados obtidos por meio da ferramenta COSO aplicada em 2014 nas áreas seguintes áreas: licitações, contratos e compras; sustentabilidade ambiental; transportes; convênios, acordos e instrumentos congêneres de repasse financeiro.

Já nosso objetivo analítico trará a metodologia de pesquisa denominada COSO, juntamente com seus pressupostos normativos, apresentando, portanto, os resultados da aplicação desta ferramenta de análise dos controles internos, notadamente nas áreas finalísticas da UFJF: ensino, pesquisa e extensão.

Por fim, o objetivo propositivo proporrá ferramentas de controle interno para os pontos negativos visualizados após a aplicação do questionário COSO, concedendo, dessa forma, incremento ao processo de gestão e de tomada de decisão, bem como garantia de eficiência e eficácia da governança corporativa da UFJF.

O estudo descreverá, preliminarmente, no capítulo “Os controles internos da UFJF”, o cenário da UFJF em que controles internos atuam, observando as atividades precípuas da auditoria interna e a sua correlação com as ferramentas de controle e de monitoramento dos atos de gestão. Aspectos relacionados à controladoria e à auditoria interna afetas às Universidades Públicas Federais

³ Atual Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI) da UFJF para o período 2016 a 2020, aprovado pelo Conselho Superior (CONSU) em dezembro de 2015. Disponível em: <http://www.ufjf.br/ufjf/files/2016/01/pdi_2016-2020_ufjftexto_aprovado.pdf>. Acesso em: 26 out. 2016.

também serão demonstrados. Outrossim, conceitos administrativos próximos à atuação eficiente e eficaz dos controles internos serão trazidos ao cenário deste capítulo, tais como: responsabilização, governança corporativa, *accountability*, *compliance* e autonomia universitária.

Posteriormente, no capítulo 2, serão analisados e evidenciados o grau de eficiência e de eficácia dos controles internos da instituição através da aplicação da metodologia COSO de forma a visualizar as ferramentas de controle e de monitoramento das unidades administrativas responsáveis pela gestão dos macroprocessos da UFJF: ensino, pesquisa e extensão.

Dessarte, no capítulo 3, traremos cinco propostas de ação administrativa, também chamadas de Plano de Ação Educacional, uma proposta para cada elemento COSO — Ambiente de Controle; Avaliação de Riscos; Atividades de Controle; Informação e Comunicação; Monitoramento. Estas buscarão implementar as ferramentas de controle interno da UFJF.

1 OS CONTROLES INTERNOS DA UFJF

Os controles internos, também denominados controles administrativos, traduzem uma série de procedimentos, rotinas e processos que visam à eficiência e à eficácia dos atos e fatos da administração. Se estamos permeando a seara da Administração Pública, necessário se faz empreendermos controles internos como ferramentas de gestão capazes de auxiliar o processo de tomada de decisão aliado à eficiência da governança Institucional.

Os controles administrativos atuam em toda a estrutura de governança de um órgão público⁴ e estão presentes em toda a estratificação orgânica da entidade, seja uma estrutura mais vertical e hierarquizada, seja uma concepção mais horizontal de organograma. As finalidades precípua, consoante figura 1, dos controles internos são:

Figura 1: Finalidades do controle interno



Fonte: Cartilha de Orientações Sobre Controle Interno (TCE-MG, 2012, p.24).

Percebemos a importância dos controles internos quando tratamos de eficiência e de eficácia das políticas públicas. É através do amparo à legalidade e legitimidade dos atos administrativos, do monitoramento constante dos recursos públicos, da eficiência da gestão e do respeito aos princípios da administração pública que o controle interno atinge seus objetivos principais — garantir a correção dos passivos, salvaguardar os ativos, primar pela eficiência operacional e implementar as políticas internas.

⁴ Uma Universidade Federal, objeto de nosso estudo, é qualificada como autarquia do Governo Federal, sendo partícipe da administração pública indireta, assim como as fundações públicas, as empresas de economia mista e as empresas públicas.

Com isso, fica nítida a íntima relação que os controles administrativos possuem com o processo de gestão e com a governança Institucional. Especialmente considerando as duas últimas finalidades, percebemos que uma gestão perseguidora da eficiência e da eficácia dos atos administrativos, bem como capaz de nortear-se através de suas políticas próprias, necessita de um sistema de controle interno eficiente e eficaz para que possa auxiliar e assessorar a atuação dos gestores.

Quando permeamos o contexto de uma Instituição de Ensino Superior, em que o resultado advindo de um planejamento rigoroso é calcado em metas e objetivos bem definidos para a educação pública federal, torna-se necessário que as ferramentas de controle estejam bem alinhavadas ao norte da Administração Pública afeta ao ensino de qualidade para que os objetivos sejam alcançados. As funções básicas da administração são: “planejamento, organização, direção e controle” (PORTAL ADMINISTRAÇÃO, 2016). Percebemos aqui uma sequência linear e subordinada entre essas funções, em que cada uma depende da boa execução da anterior e da posterior, para que o processo administrativo contemple o ciclo dentro de uma lógica calcada na eficiência e na eficácia.

Não há que se falar em planejamento sem organização, tampouco em direção sem controle. Notadamente, a função de controle é a que mais permeia as demais por sua característica perscrutadora e atuante em todo o ciclo administrativo. O controle possui em sua essência a correição e a perseguição constante dos atos de administração.

Uma das funções do administrador é controlar os próprios atos administrativos cujo processo é assegurar a realização dos objetivos e identificar as necessidades de modificá-los por meio dos seguintes elementos: “estabelecer padrões de desenvolvimento; medir o desempenho atual; comparar o desempenho atual com os padrões estabelecidos e executar ações corretivas em caso de desvios” (FERREIRA, 2016, p.7).

Percebemos, assim, que o controle possui evidente relevância no contexto de ações do administrador na medida em que cria um elo entre objetivos perseguidos e resultados alcançados, visando ao desempenho institucional. Compreendemos, também, que os elementos afetos ao controle se relacionam à capacidade de governabilidade na medida em que primam por avaliar e monitorar o desempenho da gestão de acordo com as metas preestabelecidas, assim como observam ações

corretivas no sentido de coibir e aplacar as inconsistências e irregularidades apuradas diante da governança institucional. Isso tudo, aliado à Administração Pública, especificamente de uma instituição de ensino superior, representa controle sobre os atos de gestão, proporcionando eficiência e eficácia nos processos administrativos.

Analogamente à Administração Pública, a figura do gestor público possui, outrossim, a mesma função de controlar o desempenho das políticas públicas por meio de ferramentas de controle eficientes e eficazes para que possa garantir a efetividade do processo de gestão e da governança institucional. Os controles internos estão intimamente relacionados às metas e objetivos da Administração Pública para que a gestão possua critério e capacidade decisória dentro do espectro de suas políticas internas preestabelecidas.

Atendo-nos ao espectro da Administração Pública, especialmente a Federal, cujo controle requer maior atuação e precisa significação, porquanto se busca o interesse social e o atendimento às demandas coletivas, utilizando-se de recursos provenientes das contribuições de toda a sociedade, cabe ressaltar que as funções da administração ganharam incrementos com o Decreto-Lei Federal nº 200/67, que dispõe sobre a organização na Administração Federal. Notadamente, este Decreto prescreve como princípios fundamentais das atividades da Administração Federal, em seu art. 6º:

Art. 6º As atividades da Administração Federal obedecerão aos seguintes princípios fundamentais:

- I - Planejamento.
- II - Coordenação.
- III - Descentralização.
- IV - Delegação de Competência.
- V - Contrôlo. (DECRETO-LEI nº 200/67).

Certamente, estamos nos referindo a uma época (1967) em que se denotava uma propensão à reforma administrativa que premiasse o estrito monitoramento do trato com a coisa pública, a simplificação e racionalização dos processos que estavam engessados por uma demasiada burocracia e a observância dos aspectos relativos à descentralização, autonomia e responsabilização⁵. Note que o controle,

⁵Essas três características serão aventadas quando estudarmos a gestão universitária em subseção superveniente.

seja na centralização de poder, seja na descentralização de competências, é uma função principal da administração que concatena e articula as demais funções.

Ainda, o controle norteia-se pelos parâmetros da legalidade, observando critérios de conformidade às normas e preceitos institucionais para que os fundamentos de uma boa gestão sejam alcançados de forma a propiciar governança e eficácia no processo de gestão. Aqui, referimo-nos à relação dos controles internos com as funções e atos dos gestores no sentido de fomentar o processo decisório, promovendo a governabilidade institucional a fim de que todos os setores e departamentos da entidade atuem de forma concatenada aos objetivos estratégicos.

A importância dos controles internos no contexto da Administração Pública é evidente nas universidades federais cuja prestação de serviço público essencial requer mais monitoramentos e avaliações. A educação é um direito social observado sobremaneira nos últimos governos e, outrossim, considerando o próprio *slogan* atual do Governo Federal: Governo Federal – Pátria Educadora, os controles internos possuem relevância notória.

Assim, neste capítulo, demonstraremos o espectro dos controles internos na Administração Pública Federal, perpassando pelas atividades de controle relacionadas às Instituições Federais de Ensino Superior, notadamente da UFJF. Conceitos e pressupostos atuantes no contexto das políticas públicas educacionais diante das ferramentas de monitoramento e controle serão apresentados. Outrossim, evidenciaremos o grau de eficiência e de eficácia dos controles administrativos dessa autarquia federal, concatenando-os aos respectivos atores responsáveis, dentro do contexto da gestão universitária que prima pelo atendimento aos três macroprocessos de uma universidade federal — ensino, pesquisa e extensão.

Nas seções seguintes, destacaremos a diferenciação entre controle interno e auditoria interna, que será necessária para visualizarmos melhor a responsabilização do auditor interno diante da eficiência e eficácia das ferramentas de controle. Adiante, permearemos o contexto dos controles internos diante da Administração Pública, especificamente traçando o atual cenário dos controles internos nas universidades federais brasileiras. Após, apresentaremos dados e fatos acerca da atuação dos controles internos da UFJF, traçando a correlação existente entre gestão e sistema de controle interno no sentido de evidenciarmos a eficiência e a eficácia das ferramentas de controle diante da governança Institucional.

1.1 Controle interno e auditoria interna

Os controles internos estão presentes nos atos e fatos da Administração Pública e relacionam-se com o processo de gestão e com a governança institucional de acordo com o grau de suas respectivas eficiência e eficácia. Não há que se falar em eficiência dos atos administrativos sem o respectivo monitoramento das ações de controle para que possa ser garantida a executabilidade das políticas públicas e a transparência no processo de tomada de decisão.

Citamos a transparência como o primeiro princípio basilar da Administração Pública⁶ a aparecer neste estudo. A transparência apresenta-se como princípio tacitamente empreendido na Carta Magna de 1988 quando, em seu art. 37, relaciona a publicidade como um dos pressupostos fundamentais.

CF/88. 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: [...] (BRASIL, 1998).

Transparência e publicidade apresentam-se como sinônimos para a Administração Pública. Como garantir a transparência dos controles internos e, por conseguinte, evitar a malversação das ferramentas de controle? O fato de se ter um sistema de controle interno implantado não pressupõe adequação dos atos administrativos e tampouco presume eficiência e eficácia dos respectivos controles. Para garantir a eficiência e a eficácia dos controles internos, surge a auditoria interna como instância de assessoria da administração superior, agindo com independência, no sentido de conferir legitimidade das ações de controle e efetividade das ferramentas de análise e de correção.

Os controles internos estão presentes na Carta Maior de 1988 quando esta concede importância e atuação ampla às ações de controle:

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

⁶ Todos os princípios legais afetos à Administração Pública serão aventados ao longo deste trabalho e especificamente quando tratarmos sobre *compliance* em subseção apropriada superveniente.

- I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;
 - II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
 - III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;
 - IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.
- (BRASIL, 1988).

Percebemos a importância dos controles internos relacionada à execução dos programas de governo, os quais remontam ao processo de gestão, pois não há como executar as políticas públicas sem considerar uma governabilidade eficiente dentro do órgão público. E esta governabilidade torna-se mais visível na medida em que as ferramentas de controle atuam de forma concatenada com os objetivos institucionais e norteando a ação dos colaboradores da entidade, com vistas à plena informação à alta administração sobre todos os processos e procedimentos administrativos.

Já a origem da auditoria remonta à própria história da contabilidade porquanto sempre que o avanço da civilização tivesse implicado que a propriedade de um homem fosse confiada, em maior ou menor extensão, a outrem, a necessidade de verificação da fidelidade do último, tornava-se clara. Assim, a etimologia do verbete auditoria vem do latim *audire* com significado de ouvir, audição. Inicialmente, foi utilizada na Inglaterra (1314) como *auditing* significando conjunto de procedimentos técnicos para a revisão da contabilidade com o objetivo de examinar e emitir opinião sobre a fidedignidade de suas demonstrações financeiras. Já auditor vem de *to audit* representando os verbos examinar, ajustar, corrigir e certificar (ESAF, 2015).

Com isso, a auditoria interna surgiu, em um primeiro momento, para auxiliar os auditores externos⁷ na consecução de suas investigações e análises, para, a partir de 1941, com a fundação do *The Institute of Internal Auditors* (IIA)⁸, passar a ter enfoque administrativo com o objetivo de avaliar a eficácia e a efetividade da aplicação dos controles internos. A auditoria interna é definida pelo IIA, segundo as

⁷ Também denominados auditores independentes que são profissionais estranhos à estrutura organizacional da entidade auditada e que possuem o objetivo de emitir parecer sobre a situação avaliada.

⁸ Foi criado por Auditores Internos nos Estados Unidos sendo, atualmente, uma única organização internacional dedicada exclusivamente ao desenvolvimento do auditor interno e da profissão de auditoria interna. Disponível em: <<https://global.theiia.org/Pages/globaliiaHome.aspx>>. Acesso em: 07 set. 2015.

Normas Internacionais para a prática Profissional de Auditoria Interna —*International Professional Practices Framework (IPPF)* — como:

Auditoria Interna é uma atividade independente e objetiva que presta serviços de avaliação (*assurance*) 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 adotando uma abordagem sistemática e disciplinada para a avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, de controle, e governança corporativa (EUA, 2012).

Esses conceitos são necessários para possuímos a identificação precisa não somente do liame delineador entre as atividades de controle (mais bem demonstradas na subseção seguinte) e as atividades de auditoria interna, mas, sobretudo, da relação híbrida entre controle interno e auditoria interna no sentido de garantir a eficiência e eficácia do processo de gestão e da governança Institucional. Tudo isso aliado à qualidade do ensino porquanto estamos estudando as ferramentas de controle de uma Instituição de Educação Superior.

Os controles internos relacionam-se às ações e ferramentas de monitoramento e correção utilizadas na Administração Pública, visando à observância dos princípios basilares consagrados na Carta Maior de 1988 — legalidade, publicidade, eficiência, impessoalidade e moralidade — diante dos atos administrativos. Já a auditoria interna fiscaliza e verifica a eficiência e eficácia dessas ferramentas de controle e propõe mudanças, inovações e recomenda adequação à efetividade dos controles internos.

Ainda, associamos ao contexto deste raciocínio a contabilidade como instrumento de controle que, segundo Caggiano e Figueiredo (1997, p.42), é definida “como um sistema de informação e mensuração de eventos que afetam a tomada de decisão”. Ora, se estamos falando de processo de gestão eficaz e de governança institucional efetiva, torna-se importante considerarmos todas as informações orçamentárias, financeiras e patrimoniais que a contabilidade pública concede aos gestores para que as ferramentas de controle interno afetas aos registros contábeis possam redundar em eficiência administrativa.

A maioria dos registros contábeis na Administração Pública são realizados através de sistemas informatizados de dados os quais compilam informações relevantes acerca da utilização dos recursos públicos. Com base nesses registros

também se faz a avaliação da gestão pública e de como os processos administrativos são controlados dentro do próprio órgão.

O desenvolvimento da próxima seção perpassará por um breve prólogo sobre os controles na administração Pública, tendo como foco principal os controles administrativos atuantes nas universidades federais brasileiras e como as atividades de auditoria interna estão presentes nessas autarquias federais. Esta relação sofrerá a interferência dos conceitos de *compliance* e *accountability*, que traduzem a conformidade às normas legais e institucionais, bem como a responsabilização do gestor público de ensino, aliada ao processo de prestação de contas de seus atos, respectivamente. Será concebida mais clareza sobre os aspectos inerentes ao controle interno e à auditoria interna no sentido de proporcionar norte para nossos estudos diante da eficácia e eficiência dos controles internos da UFJF.

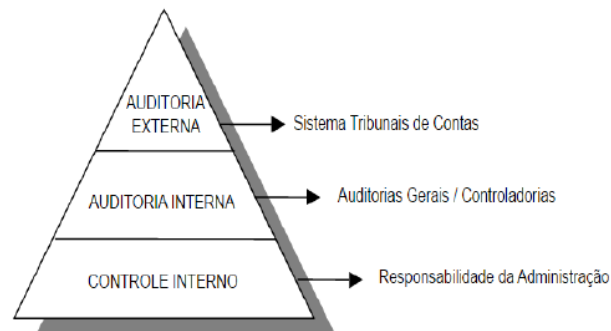
1.1.1 O controle na Administração Pública

Atualmente, não há assunto mais notório na Administração Pública que não aqueles relacionados aos atos dos governos e dos gestores públicos sob a ótica da ética, integridade e responsabilidade na execução dos recursos públicos. Invariavelmente, a mídia e os noticiários sobre atos de corrupção na Administração Pública nos remetem aos conceitos e finalidades dos órgãos administrativos, evocando o seguinte questionamento: se a finalidade dos órgãos da Administração Pública e dos recursos públicos é o interesse e o atendimento das necessidades coletivas, por que esta finalidade, em casos diversos, não está sendo alcançada e por que ocorrem desvios e malversações do erário público? Certamente, a resposta permeia os conceitos incutidos no controle da Administração Pública, os quais, para essas ocorrências, tendem a demonstrar fragilidades tendo em vista que sua atuação eficiente e eficaz só se verifica quando os desvios de conduta e as atividades dispendiosas para a Administração Pública são visualizados e prevenidos por meio de um sistema de controle interno atuante.

Neste cenário, os órgãos e mecanismos de controle são aventados, assim como valorizadas as atividades que possam garantir a transparência, a eficiência, a efetividade, a eficácia e a economicidade na Administração pública, todas atreladas à moralidade administrativa — princípio básico da Administração Pública. Notórias têm sido a participação e a relevância da Polícia Federal, do Ministério Público, do

Tribunal de Conta da União (TCU), do CGU e do próprio Poder Judiciário no contexto atual. Entretanto, sabemos que, na maioria das vezes, esses órgãos atuam *a posteriori*, após o acontecimento dos fatos, isto é, investigando e punindo após o ilícito ou a irregularidade terem ocorrido. Para uma preliminar visualização da atuação dos controles na Administração Pública, apresentamos a figura 2:

Figura 2: O controle na Administração Pública



Fonte: Oficina 91 da XII Semana de Administração Orçamentária, Financeira e de Contratações Públicas, promovida pela Escola de Administração Fazendária do Governo Federal (ESAF, 2015).

Estudando melhor os controles internos administrativos, especialmente aqueles relacionados às universidades federais, ilustrando o cenário atual do grau de eficiência e eficácia desses controles, demonstraremos a importância dos controles internos na atuação preventiva e corretiva das ações dos gestores, dentro do próprio órgão e por servidores afins às atividades controladas, no sentido de contribuir e evitar os desmandos administrativos e desvios de conduta na Administração Pública que acarretam perda da qualidade da aplicação dos recursos públicos e comprometem a prestação dos serviços essenciais. No cenário educacional, os controles internos podem garantir a amplitude e a observância dos três macroprocessos de uma Instituição Federal de Ensino Superior: pesquisa, ensino e extensão.

Para este intento, necessário se faz traçarmos considerações iniciais sobre o controle na Administração Pública para, em seguida, descrevermos brevemente os conceitos e conteúdos dos controles internos administrativos. Estudando a eficiência e a eficácia dos controles internos das universidades federais, evidenciaremos dados pertinentes e apresentaremos uma análise da atual situação dos controles internos administrativos dentro da seara da educação superior.

O dever de fiscalizar e controlar os próprios atos da administração pública surgiu, segundo José Afonso da Silva (2015), a partir do implantado Estado de Direito após a Revolução Francesa. O autor considera que o controle seria:

[...] o princípio pelo qual a Administração se subordina à lei – o princípio da legalidade – revela-se como uma das conquistas mais importantes da evolução estatal. Seria, contudo, ineficaz, se não previssem meio de fazê-lo valer na prática. A função fiscalizadora engloba esses meios que preordenam no sentido de impor à Administração o respeito à lei, quando sua conduta contrasta com esse dever de boa administração, que fica também sob a vigilância dos sistemas de controle (SILVA, 2015, p.727).

Citamos mais duas acepções de controle para melhor entendimento da finalidade e do objetivo desta atividade/responsabilidade na Administração Pública. A primeira é: “Controle, em Administração Pública, é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro” (MEIRELLES, 1990, p.637).

Lendo esta definição, poderíamos entender, em um primeiro momento, que o controle somente se consubstancia quando realizado de um órgão ou de uma autoridade sobre o outro órgão. Isso não se verifica na medida em que o controle pode ser executado internamente, isto é, dentro da própria esfera do órgão ou da autoridade competente, assunto sobre o qual teceremos considerações mais adiante quando adentrarmos na seara do controle interno propriamente dito.

A outra citação, para melhor compreendermos a concepção de controle administrativo, extraída do estudo de Di Pietro (2007), atesta o controle da Administração Pública como:

[...] o poder de fiscalização e correção que sobre ela [Administração Pública]⁹ exercem os órgãos dos Poderes Judiciário, Legislativo e Executivo, com o objetivo de garantir a conformidade da sua atuação com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico (DI PIETRO, 2007, p.729).

Ainda, a autora permeia o conceito de finalidade do controle, o qual aventa os princípios da administração pública, alocando às atividades controladoras a

⁹

Texto nosso.

concepção de responsabilização. A expressão “atividade/responsabilidade” que descrevemos será tratada em subseção apropriada. Assim, para a autora, a finalidade do controle é:

[...] a de assegurar que a administração atue em consonância com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico, como os da legalidade, moralidade, finalidade pública, publicidade, motivação, impessoalidade; em determinadas situações abrange também o controle chamado de mérito e que diz respeito aos aspectos discricionários da atuação administrativa (DI PIETRO, 2007, p.728).

Desta forma, atrela-se ao conceito de controle interno a qualidade dos atos administrativos, proveniente dos princípios da Administração Pública, baseados nos conceitos da legalidade, moralidade, eficiência e impessoalidade.

Nesse sentido, ocorre a relação direta com a gestão pública, especialmente de uma universidade federal, quando percebemos que é por meio da execução cotidiana dos atos administrativos que se estabelece o vínculo entre a capacidade de governar — governabilidade — e o potencial de implementar políticas públicas — governança. E se estamos falando de instituição de ensino superior, estamos na seara do ensino, da pesquisa e da extensão.

Basicamente, os controles estratificam-se em quatro clivagens principais: “origem, momento, aspecto e amplitude” (RAMIS, 2016). O primeiro refere-se ao órgão responsável pelo controle, que poderá ser interno (exercido pelo próprio órgão) ou externo (exercido por outro órgão). O momento é caracterizado pelo espaço temporal em que a atividade de controle é executada em relação aos atos praticados pelos gestores — poderá ser prévio, concomitante ou subsequente. Já o aspecto diz respeito ao diapasão de análise e atuação de quem está exercendo o controle, sendo subclassificado em controle da legitimidade (aspectos legais e normativos) e controle do mérito (aspectos da eficiência, da oportunidade, da conveniência e do resultado do ato controlado). Por fim, temos que a amplitude perfaz os meandros hierárquico (escalonamento vertical dos órgãos) e finalístico (advindo por força de lei onde um órgão tutela e acompanha o outro). Ainda podemos citar o controle judicial sobre os atos da Administração Pública, o qual necessita ser motivado pelo cidadão para que possa surtir efeitos no que tange ao controle das atividades e responsabilidades dos gestores públicos.

Percebemos aqui que os controles internos são executados pelo próprio órgão, sendo operados pelos próprios servidores da entidade

controladora/controlada. Assim, verificada é a sua intimidade com a gestão institucional e a sua relação com a governabilidade. Considerando as quatro classificações dos controles internos, observamos que os mesmos atuam em todo o fluxo de um processo administrativo, sendo que as informações deste trâmite são de relevância notória para os gestores públicos na medida em que aumentam o grau de governança, bem como propiciam a tomada de decisão calcada na realidade institucional.

Os controles internos surgiram no Brasil perante a evolução do controle das contas públicas desde a época da Coroa Portuguesa, conforme Araújo (1993), quando desenvolvia “ações disciplinares relativas à arrecadação de dízimos, ao tombamento de bens públicos, ao registro das receitas e das despesas, às exigências de prestações de contas anuais por parte dos provedores das Capitâneas Hereditárias e às aplicações de penalidades em caso de faltas” (BRITO, 2009, p.3).

Já na era recente republicana, o controle interno na Administração Pública brasileira está baseado na Lei Federal nº 4.320/64, a qual atribuiu os conceitos de controle interno e controle externo, bem como definiu as competências e as áreas de atuações desses dois controles. Outros instrumentos legais, assim como as Cartas Magnas de 1967 e 1988, até a criação, nos anos 2000, da CGU, perpassando pela Lei de Responsabilidade Fiscal, norteiam os controles internos administrativos.

Com isso, a importância dos controles internos na Administração Pública está evidenciada quando o conjunto de normas, rotinas e procedimentos adotados pelo próprio órgão e/ou entidade concede ao gestor respaldo e confiança na utilização do patrimônio público, descaracterizando, assim, a administração patrimonialista calcada na pessoalidade da ação do administrador, fazendo com que o patrimônio público se confunda com os recursos privados. Neste sentido, atrelamos a importância dos controles internos aos atos de gestão para que seja observada a eficiência da capacidade de governar a coisa pública, especialmente considerando sua finalidade precípua que é o interesse público e, no caso em tela, representado pelo ensino público, para que os processos administrativos reflitam fidedignamente os objetivos institucionais.

1.1.2 O controle interno nas universidades federais brasileiras

O estudo realizado por cinco autores — Marly Queiroz, Maria da Gloria Peter, Marcus Vinicius Machado, Amanda Gomes e Maria Denise Rodrigues — intitulado Controle interno e controladoria na Administração Pública: estudo nas universidades federais brasileiras (QUEIROZ, 2012), apresentado no XIX Congresso Brasileiro de Custos promovido pela Associação Brasileira de Custos (ABC), em 2012, juntamente com outros dados, norteará o entendimento e a constatação do grau de abrangência e importância dos controles internos das universidades brasileiras.

Primeiramente, vamos levantar o perfil das unidades de controle interno ou controladoria das universidades federais. Para tal, a pesquisa mencionada baseou-se especialmente em três pilares: as características dos técnicos e dirigentes das unidades de controle interno ou controladoria; as funções das unidades de controle interno ou controladoria; e as atividades realizadas pelas unidades de controle interno ou controladoria. Para o primeiro pilar, os seguintes dados são apresentados:

Tabela 1: Perfil dos recursos humanos da Unidade de Controle Interno das Universidades Federais Brasileiras

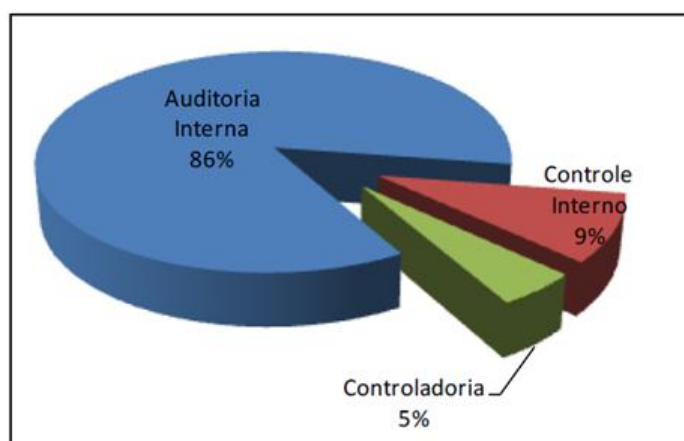
Características	Perfil	%
Faixa Etária dos dirigentes da unidade de controle interno	De 51 a 60 anos	33
Sexo dos dirigentes da unidade de controle interno	Masculino	67
Escolaridade dos dirigentes da unidade de controle interno	Especialização	86
Formação dos dirigentes da unidade de controle interno	Contador	66
Experiência profissional anterior	Administração Pública	77
Cargo na Administração Pública	Servidor público federal	57
Tempo de experiência na Administração Pública	Mais de 15 anos	62
Quantidade de profissionais que exercem atividades na unidade de Controle Interno	1 a 4	78
Nível de escolaridade dos profissionais que exercem atividades na unidade de Controle Interno	Ensino superior	53
Formação dos profissionais que exercem atividades na unidade de Controle Interno	Contador	53
Composição do quadro de profissionais que exercem atividades na unidade de Controle Interno:	Efetivo	64

Fonte: Controle interno e controladoria na Administração Pública: estudo nas universidades federais brasileiras (QUEIROZ, 2012, p.7).

Por meio da leitura do Quadro1, percebe-se a predominância da formação em Ciências Contábeis do dirigente da unidade de controle interno ou controladoria. Suas experiências anteriores são em áreas correlatas à Administração Pública. Outrossim, os demais servidores que operam essas atividades possuem, em sua

maioria, formação em Ciências Contábeis. Esses dois perfis creditam um percentual acima de 50%, relatados nas características 4 e 10, demonstrando a ingerência do curso de Ciências Contábeis nas atividades de controle interno com um percentual elevado (77%) de experiência proveniente da Administração Pública. Já o nível de especialização dos dirigentes é pródigo (86%) em contraponto com nível de escolaridade dos demais servidores que atuam nas atividades de controle interno ou controladoria (53%). Aliado a esses dados, mencionamos o Plano de Carreira dos Cargos Técnico-Administrativos em Educação, no âmbito das Instituições Federais de Ensino vinculadas ao Ministério da Educação/PCCTAE¹⁰, o qual determina a obrigatoriedade de graduação em Ciências Contábeis, ou Economia, ou Direito para o cargo de Auditor. O Gráfico1 apresenta a nomenclatura para identificar as unidades de controle interno:

Gráfico 1: Nomenclatura do Controle Interno nas Universidades Federais Brasileiras



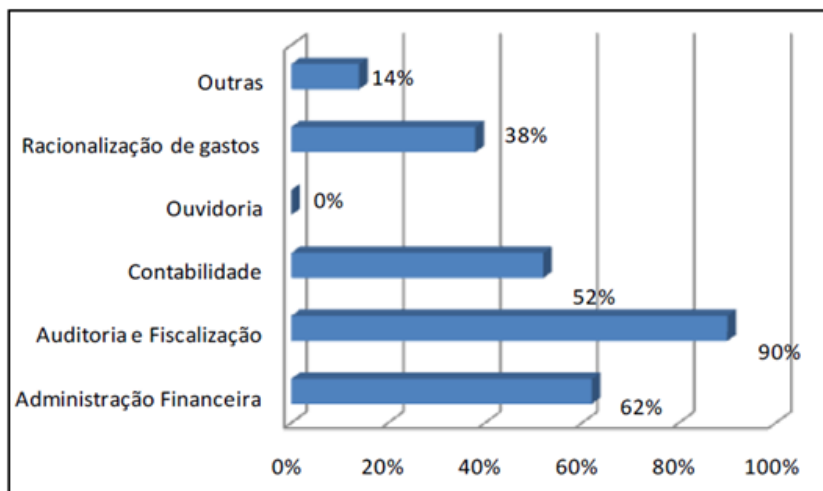
Fonte: Controle interno e controladoria na Administração Pública: estudo nas universidades federais brasileiras (QUEIROZ, 2012, p.8).

Para 86% das universidades federais o controle interno é entendido, equivocadamente, como auditoria interna (no tópico seguinte, serão apresentadas as análises explicando este engano, bem como o comportamento dos demais dados apontados) em detrimento das nomenclaturas adequadas — Controladoria (5%) e Controle Interno (9%). A pesquisa também relata a nomenclatura do cargo do dirigente do controle interno que soma um percentual de 67% para Auditor, 14% para Controlador (não obstante não haver este cargo na atual estrutura do Plano de Carreira dos Cargos Técnico-Administrativos em Educação/PCCTAE), 10% para

¹⁰ Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/l11091.htm>. Acesso em: 20 set. 2015.

Administrador e 9% para contador. Agora, vejamos o que os dados referentes ao segundo e terceiro pilares da pesquisa — funções, áreas de atuação e atividades dos controles internos — denotam:

Gráfico 2: Área de atuação do Controle Interno nas Universidades Federais Brasileiras



Fonte: Controle interno e controladoria na Administração Pública: estudo nas universidades federais brasileiras (QUEIROZ, 2012, p.9).

A maior representatividade das áreas de atuações e funções do controle interno se confunde com auditoria e fiscalização. Corroborando esses dados, o trabalho revela que 90% dos dirigentes se pautam, prioritariamente, em responder a demandas externas provenientes da Controladoria-Geral da União e do Tribunal de Contas da União. Ainda, segundo a pesquisa, 100% dos dirigentes não consideram a Ouvidoria como uma atividade de controle interno, sendo entendida como unidade de assessoramento ao Gabinete do Reitor. Através dos relatos dos dirigentes do controle interno, percebe-se um percentual baixo de representatividade das atividades propriamente de controle: verificação dos atos de receita e de despesa; acompanhamento e assessoramento na racionalização dos gastos; acompanhamento dos processos e identificação de falhas; e monitoramento das atividades do setor (percentual de 4,6% para as três atividades).

Por fim, ainda sobre as atividades e áreas de atuações dos controles internos das universidades brasileiras, o Quadro 2 compila as principais características das unidades de controle interno:

Tabela 2: Perfil das unidades de Controle Interno das Universidades Federais Brasileiras

Características	Perfil	%
Denominação	Auditoria Interna	86
Cargo do dirigente	Auditor	67
Localização	Prédio do gabinete do Reitor	77
Forma de constituição	Resolução	52
Motivo da criação do controle interno	Exigência da Legislação e melhor transparência dos gastos públicos	71
Áreas de atuação	Auditoria e Fiscalização	90
Funções	Atender aos órgãos de controle	90
Atividades relacionadas à Administração Financeira	Acompanhamento e fiscalização da gestão dos recursos	23
Atividades relacionadas à Auditoria	Realizar auditorias, fiscalizações ou inspeções	86
Atividades relacionadas à Contabilidade	Supervisionar a contabilidade da Universidade	24
Atividades relacionadas ao Controle	Apoiar as atividades da Controladoria Geral da União	100
Atividades relacionadas à Ouvidoria	Estimular a transparência e o controle social	43
Atividades relacionadas à Racionalização das despesas	Efetuar ações de otimização das despesas	52
Etapas utilizadas na execução das atividades	Planejamento das atividades	100
Atividades do Controle Interno	Análise documental	100

Fonte: Controle interno e controladoria na Administração Pública: estudo nas universidades federais brasileiras (QUEIROZ, 2012, p.11).

Mais uma vez fica evidente o entendimento majoritário nas universidades federais (86%) de que a responsabilidade da execução dos controles internos é da Auditoria Interna. O cargo de Auditor responde pela maioria dos dirigentes responsáveis pelo controle interno (67%), sendo que as principais áreas de atuação, funções desempenhadas e atividades executadas são: auditoria e fiscalização; atendimento aos órgãos de controle; e realização de auditorias, fiscalizações e inspeções, 90%, 90% e 86%, respectivamente.

Os números refletem uma realidade linear para grande parte das universidades federais. Isto é, a maioria das gestões das 55 universidades analisadas considera o controle interno como sendo uma atividade da Auditoria Interna. Controle interno não deve ser confundido com Auditoria Interna. O primeiro refere-se a atividades que podem implantar sistemas de controle e verificação dos atos de gestão e operacionais, atuando cotidianamente e rotineiramente no monitoramento e na autoavaliação das atividades administrativas e dos próprios controles. Já a Auditoria Interna não implanta controles e, sim, realiza trabalhos periódicos com uma metodologia específica através da verificação da eficiência e da eficácia dos controles internos, isto é, determina o grau de confiabilidade dos controles internos os quais permeiam toda a instituição.

Ainda dentro deste entendimento, podemos aventar o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, que, através do Decreto nº 3.591/2000 (BRASIL, 2000), aparta a Auditoria Interna do meandro desse sistema federal de controle. O que o decreto pretendeu com essa separação da Auditoria do controle é a caracterização da atividade precípua da Auditoria Interna em avaliar os controles sem, no entanto, participar das atividades de controle. Em outras palavras, busca-se uma isenção entre quem está executando as atividades de controle e quem as verifica.

Ao considerarmos de forma precipitada controle interno como sinônimo de Auditoria Interna, tornam-se bastante vulneráveis os controles tendo em vista que quem os fiscalizaria é exatamente quem os executa, impactando perniciosamente o princípio da segregação de funções. E isso tende a comprometer o processo de gestão e a governança institucional. Assim, há universidades que não possuem controles internos implantados, bem como há outras Instituições de Ensino que até possuem atividades de controle interno sem, contudo, apresentarem eficiência nas tarefas e eficácia nos resultados devido à inexistência de avaliação constante das atividades corretivas.

Outro ponto verificado refere-se à principal função observada pelos controles internos (entendidos de forma precipitada como Auditoria Interna, conforme já dito) que se relaciona ao atendimento às demandas dos órgãos externos, tendo como precípua área de atuação a auditoria e fiscalização. Mais uma vez, percebe-se a miscelânea e interferência de atividades afins ao controle interno, permeando a seara da Auditoria Interna e vice-versa.

A pesquisa também revela, amparada pelos dados produzidos, que o controle interno é considerado “pouco atuante, e os resultados ou não foram apresentados ou não produziram impactos para a gestão” (QUEIROZ, 2012). Já a percepção dos próprios dirigentes dispõe que: “33% dos dirigentes avaliaram o Controle Interno em suas instituições como apenas razoável” (QUEIROZ, 2012).

Evidente que os dados coletados possuem confiabilidade superior à percepção geral dos dirigentes e, considerando a atuação do controle interno nas universidades federais, esse percentual razoável de 33% demonstra uma visão distorcida dos dirigentes em relação à abrangência, eficiência e eficácia de seus próprios controles.

Ainda, pelas principais áreas de atuação e funções desempenhadas, visualizamos que as unidades de controle interno, em que pese terem em seu quadro um número generoso de servidores graduados em Ciências Contábeis, não se utilizam da contabilidade como fonte de informações no sentido de orientar os gestores na tomada de decisões. Além disso, não realizam avaliação de resultados, avaliação de desempenho, diagnóstico de riscos, não gerenciam os sistemas e procedimentos de informações e não podem, portanto, amparar de forma eficaz os atos da gestão superior.

Com relação à Ouvidoria, esta não está caracterizada como atividade de controle, possuindo pouca importância na gestão das universidades federais. No conceito atual de governança, as atividades de Auditoria Interna e Controle Interno, os Conselhos Fiscais, Consultivos e Administrativos, a alta Administração, bem como a Ouvidoria fazem parte do mesmo patamar de relevância para a gestão da entidade e devem trabalhar em conjunto para o atingimento dos objetivos do órgão.

Observamos uma incipiente atuação dos controles internos sobre os três macroprocessos de qualquer universidade federal — pesquisa, ensino e extensão. Notadamente, os dados mostram deveras uma importância com atividades-meio, ou seja, aquelas necessárias ao funcionamento operacional da entidade sem, contudo, estarem direcionadas diretamente aos objetivos principais do órgão. O controle interno prioriza atividades que se consubstanciam em responder aos demais órgãos de controle, realizar auditoria e fiscalização, planejar atividades e analisar documentos. Tudo em detrimento do controle dos números e atividades diretamente relacionados com a qualidade do ensino ofertado, o incentivo das pesquisas universitárias e a abrangência das atividades de extensão relacionadas às carências e demandas da sociedade local.

Por fim, o processo de responsabilização do gestor, bem como da Instituição, aliado à prestação de contas de seus atos em confronto com indicadores de desempenho e metas preestabelecidas — *accountability* —, em conformidade com os normativos institucionais e legais —*compliance*—, os quais serão tratados na subseção seguinte, restam prejudicados. Porquanto, se os controles internos são incipientes e a percepção dos gestores e da entidade confunde atividades de controle e funções da Auditoria, a avaliação da responsabilidade da Administração Pública, representada pelos gestores e pelos servidores, não pode ser mensurada.

Isso impacta negativamente o processo de autonomia funcional com responsabilização, prejudicando, assim, as atividades de controle.

Estas evidências apontam o comprometimento do processo de gestão e a tomada de decisão calcada em informações conspurcadas advindas de ferramentas de controle atuantes de forma desconexa à governança das universidades federais brasileiras.

1.1.3 As atividades de auditoria interna

A auditoria interna possui papel preponderante na estrutura organizacional de uma instituição de ensino superior na medida em que monitora e avalia a atuação e a abrangência dos controles internos visando à eficiência e à eficácia dos mesmos. Uma unidade de auditoria interna atua de forma independente diante das diversas unidades administrativas da instituição, auxiliando a alta administração com informações sobre atos e fatos dos processos administrativos afetos a cada departamento e/ou setor, e propõe recomendações corretivas e de incremento dos procedimentos administrativos.

Realizando um paralelo entre auditoria interna e o processo de prestação de contas de uma Instituição Federal de Ensino Superior (IFES), parafraseando Abunahman e Zotez (2006), o conjunto de normativos afetos à tomada de contas, notadamente aquelas relativas à execução orçamentária e financeira, concede às unidades de auditoria interna a capacidade de monitoramento e avaliação do sistema de controle interno implantado no órgão.

O principal normativo afeto ao processo de prestação de contas de uma IFES é a Instrução Normativa SF/MF nº 02, de 20 de dezembro de 2000, que estabelece normas de organização e apresentação das tomadas e prestações de contas dos gestores de recursos públicos e rol de responsáveis do Poder Executivo Federal. Este dispositivo, por meio do seu art. 5º, incisos III e VIII, retrata a importância do crivo da unidade de auditoria interna diante dos atos de gestão:

Art. 5º. Os processos de tomadas e prestações de contas anuais dos administradores e demais responsáveis pela gestão de unidades gestoras, entidades e fundos do Poder Executivo Federal serão organizados e apresentados ao Tribunal de Contas da União de acordo com as disposições desta Instrução Normativa e da Instrução Normativa do Tribunal

de Contas da União n.º 12, de 24 de abril de 1996, e serão compostos, no que couber, pelas seguintes peças:

III. certificado de auditoria emitido pela unidade de controle interno competente, acompanhado do respectivo relatório de auditoria, na forma do Capítulo VI deste Título;

VIII. parecer da unidade de auditoria interna das entidades, consoante disposição contida no § 5º, art. 15, do Decreto n.º 3.591, de 06 de setembro de 2000 (SF/MF, 2000).

Percebe-se aqui a relevância da auditoria interna enquanto instância avaliativa tanto dos controles internos quanto dos atos de gestão cuja finalidade recai sobre a eficiência e eficácia da governança institucional.

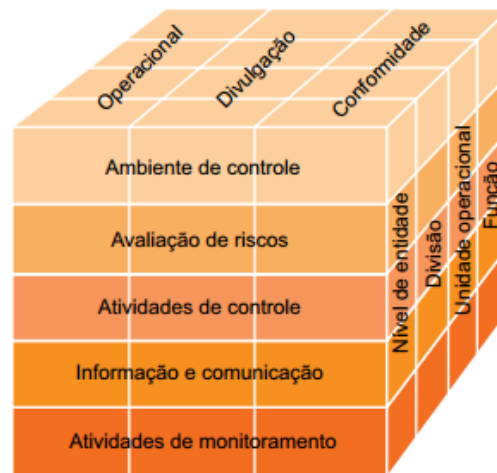
Na seção seguinte, serão evidenciados os fatos relativos aos controles internos da UFJF e como os mesmos impactam a eficiência e a eficácia do processo de gestão da instituição.

1.2 A eficiência e a eficácia dos controles internos da UFJF

Durante o exercício de 2014, na função de Auditor da Universidade Federal de Juiz de Fora/UFJF, desenvolvi determinado trabalho de avaliação dos sistemas de controle interno da instituição com base em uma ferramenta chamada COSO I (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*¹¹). Esta estabelece padrões de análise dos mecanismos de controle interno de uma instituição, abordando aspectos relacionados especificamente a cinco macrocomponentes: *ambiente de controle*; *avaliação de risco*; *atividades de controle*; *informação e comunicação*; e *atividades de monitoramento*.

Demonstramos na figura 3 a matriz tridimensional COSO I a qual integra os macrocomponentes institucionais (face frontal) com os respectivos objetivos e finalidades (face superior), e com os níveis estruturais e organizacionais (face lateral) da Entidade:

¹¹ Constitui-se em uma iniciativa conjunta de cinco organizações internacionais do setor privado relacionadas a finanças, contabilidade e controle, sendo dedicado a fornecer liderança de pensamento através do desenvolvimento de quadros e orientações sobre gerenciamento de riscos corporativos, controles internos e de dissuasão da fraude. Disponível em: <<http://www.coso.org/>>. Acesso em: 20 set. 2015.

Figura 3: Matriz COSO I

Fonte: Sumário Executivo e Estrutura COSO – Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada, averbado pelo Instituto dos Auditores Internos do Brasil/AUDIBRA/IIA (COSO, 2013, p.6).

Segundo Carvalho Neto (2008), para uma melhor integração entre as três dimensões do cubo, visando à adequação apropriada consoante as características específicas de cada instituição, a face superior também pode ser representada pelos itens Relatórios Financeiros e Comprimento das Metas. Estes também se relacionam à conformidade legal e à divulgação dos resultados.

Boynton, Johnson e Kell (2002) enfatizam que, de acordo com o COSO, o controle interno é constituído de cinco componentes que se relacionam entre si. Assim, a avaliação dos controles internos é realizada por meio da verificação do alinhamento ou integração que se pressupõe existir entre esses componentes (BERGAMINI JÚNIOR, 2005). Mais explicações sobre a ferramenta COSO serão expostas no capítulo seguinte, quando analisarmos especificamente os dados extraídos e quantificados desta metodologia reaplicada e analisada.

Porém, diferentemente do que já extraímos (aplicação da ferramenta COSO I sobre as sete áreas administrativas relacionadas a seguir), para melhor entendimento da importância dos controles internos diante do processo de gestão, a metodologia COSO I será reaplicada nas unidades administrativas de maior responsabilidade, isto é, nas Pró-Reitorias. Assim, aproximaremos os controles internos à responsabilidade do gestor, bem como visualizaremos melhor os impactos ocasionados na governança institucional tendo em vista o grau de eficiência e eficácia desses controles.

Notadamente, as principais áreas administrativas da UFJF, entre as quais áreas meio (aquelas necessárias ao funcionamento operacional da entidade sem, contudo, estarem diretamente relacionadas aos objetivos principais do órgão) e finalísticas (também consideradas macroprocessos de uma universidade federal, quais sejam: pesquisa, ensino e extensão), foram objeto da análise.

As áreas analisadas foram: licitações, contratos e compras; sustentabilidade ambiental; transportes; convênios, acordos e instrumentos congêneres de repasse financeiro. Outrossim, não obstante não fazer parte de nosso escopo de trabalho à época, relacionamos quesitos à gestão do ensino; gestão da pesquisa e gestão da extensão, sem, contudo, emitirmos relatório conclusivo. Especialmente, estas últimas se referem aos macroprocessos institucionais. Aí surge o nosso empenho na análise sobre essas áreas da UFJF por considerarmos profícuo o trabalho que irá resultar em uma crítica construtiva sobre os macroprocessos da entidade.

O resultado da análise demonstrou pontos negativos isolados nos controles internos, os quais são de fundamental importância para o respeito às normas administrativas, bem como para a estrita observância a dois princípios basilares da administração pública: legalidade, eficiência e moralidade.

O baixo grau de eficiência e eficácia dos controles internos da UFJF, considerando a gestão afeta às unidades administrativas responsáveis das áreas citadas, foi evidenciado quando extraímos os dados provenientes da aplicação do questionário COSO, consoante Apêndice.

Os itens que compõem o questionário COSO são estratificados diante dos cinco componentes principais de avaliação dos controles internos, retromencionados, os quais remontam toda a estrutura de governança de determinada unidade administrativa para, por conseguinte, avaliar a eficiência e a eficácia de atuação dos respectivos controles.

Considerando as áreas avaliadas, encontramos pontos negativos em todos os componentes da avaliação e, apartando as análises em áreas meio e áreas fim para melhor compreensão da governabilidade institucional aliada à atuação dos controles internos, percebemos diversas deficiências que impactam negativamente o processo de gestão e a governança Institucional, bem como demonstram fragilidades nas ferramentas de controle. Essas deficiências e suas relações com o processo de gestão e a capacidade de governabilidade, analisadas sob o espectro dos controles

internos e estratificadas por tópicos nevrálgicos, serão descritas em seção superveniente.

1.3 Gestão universitária, responsabilização e governança corporativa

A gestão universitária observa procedimentos cada vez mais alinhavados à governança corporativa a qual premia o gerencialismo sobre todos os seus aspectos de eficiência e eficácia calcados em resultados. Não cabem mais à Administração Pública, notadamente à gestão universitária, procedimentos de gestão baseados em procedimentos burocráticos e arcaicos que comprometem a consecução dos objetivos institucionais.

Contudo, a gestão universitária, para uma melhor adequação às políticas públicas, perpassa pela compreensão, não somente do gerencialismo calcado em resultados, mas, também, pela perseguição dos objetivos e metas estratégicas, proporcionando a real percepção da missão institucional:

Uma reflexão que opere nesse sentido deve se preocupar em refletir de maneira mais sistemática a respeito da missão pública das universidades, movimento este que tem se expandido na produção internacional e nacional sobre o tema [...] (PERLATTO, 2013).

Para uma gestão universitária efetiva, necessário se faz que a instituição possua bem traçados e delineados os respectivos objetivos estratégicos. A UFJF ficou um longo período sem o seu PDI devidamente aprovado e ratificado pelo CONSU. O último PDI da UFJF, para o período 2009 a 2013, foi elaborado, porém, não submetido à aprovação do CONSU. Passaram-se, então, mais dois anos e, somente em setembro de 2015, foi aberta consulta pública para o início da discussão do novo PDI. Assim a UFJF observou um período de mais de cinco anos sem o norte estratégico para as suas ações. Isso impacta negativamente o processo de gestão, pois, parafraseando a fábula, se a instituição não sabe aonde quer chegar, quaisquer caminhos servem para serem seguidos.

Nesse sentido, a gestão universitária, para um melhor desempenho Institucional e buscando estar intimamente relacionada aos objetivos institucionais previamente estabelecidos, bem como aos valores institucionais delineados como

missão e visão, tende a proporcionar um eficaz atingimento das metas preestabelecidas. Certamente, a ausência desses valores ou a sua ineficaz divulgação ocasionam perdas para a qualidade dos serviços educacionais prestados ao cidadão e, sobretudo, comprometem as atividades de controle interno. Estas devem estar pautadas na definição clara das funções e dos objetivos de cada Pró-Reitoria, Diretoria, Coordenação ou Chefia Administrativa, dentro da concepção evidente da estrutura organizacional, para que possa gerar produtos e resultados observando os princípios da eficiência e da eficácia na Administração Pública. Arellano (2012) concede importância ao estabelecimento e à publicidade desses conceitos institucionais: “Como se pode entender até agora, definir a missão, a visão e os objetivos estratégicos não pode ser simplesmente um esforço de *escritório* [...]”.

Notadamente, na UFJF, esses conceitos não são amplamente divulgados e são muito pouco debatidos, o que ocasiona perda da percepção do servidor, sobretudo aquele que atua nas unidades administrativas componentes da Reitoria, com relação à verdadeira vocação Institucional, isto é — ensino, pesquisa e extensão. E é exatamente nestas três macrofunções que os controles internos devem possuir um maior grau de eficiência e de eficácia para que possa garantir à gestão universitária parâmetros e nortes para uma governança efetiva dentro de um processo de prestação de contas do servidor.

Portanto, a gestão universitária consiste em um processo sistêmico e imbricado em que toda a administração, servidores, técnicos, professores e comunidade acadêmica atuam de forma democrática e descentralizada, visando alvejar os objetivos institucionais formalizados através de documento uno. Este elenca os predicados e as perspectivas de todos os atores envolvidos na educação superior.

No que tange às atividades de controle interno, ressaltamos que:

As atividades inerentes ao controle interno deverão ser exercidas em todos os níveis hierárquicos dos poderes Executivo e Legislativo, bem como das entidades de administração indireta, por servidores, ocupantes de cargos públicos do quadro permanente do órgão ou entidade¹² (TCE-MG, 2012, p.26).

12

Grifos nossos.

Não há como desvincular quaisquer que sejam as atividades de quaisquer servidores públicos da função de controle. Entretanto, como se trata de entidade atuante do Poder Executivo, a hierarquia funcional está presente e maior é a responsabilidade daqueles que estão acima da estrutura organizacional. Assim, podemos definir atores principais como os Pró-Reitores, Diretores, Coordenadores e Chefias Administrativas; atores secundários como os responsáveis pelo setor de Auditoria Interna Institucional os quais possuem as tarefas de avaliar a eficiência e a eficácia dos controles internos; e como atores coadjuvantes todos os demais servidores e colaboradores da Entidade.

Dessa forma, suscitamos aqui a participação dos protagonistas que permeiam o processo educacional superior contribuindo com a gestão e, sendo o nosso escopo as ferramentas de controle da UFJF, estabelecemos um paralelo entre gestão universitária e controles internos. Demonstraremos, na seção seguinte, esta relação e de que forma as ferramentas de controle podem contribuir para a gestão, quando bem executadas, assim como podem impactar negativamente o processo de governança, quando inexistentes ou mal efetivadas.

Nesse cenário, surge o conceito de governança corporativa que é “o conjunto de mecanismos que visam a aumentar a probabilidade de os fornecedores de recursos garantirem para si o retorno sobre o seu investimento” (SILVEIRA, 2006, p.27). Essa relação entre os chamados *sócios-proprietários* — delegantes e fomentadores do processo — e os gestores, administradores e tomadores de decisões sobre o processo, procura conceder monitoramento constante das metas pactuadas, bem como avaliação das ações dos gestores através da responsabilização. Dessa forma, ocorre a proximidade entre as instâncias superiores — como os conselhos deliberativos e as diretorias executivas — e os responsáveis pela auditoria.

Uma boa governança corporativa busca assegurar ao processo de gestão a transparência, a equidade, e a responsabilidade pelos resultados e obediências aos normativos e instrumentos legais. Segundo uma abordagem mais ampla, a preocupação com a governança é fundamental também para os próprios governos, entendida como os padrões de articulação e cooperação entre atores sociais e políticos, bem como os arranjos institucionais que coordenam e regulam transações dentro e através das fronteiras do sistema econômico (SANTOS, 2005).

Nesse cenário, importante citar a estrutura de governança da UFJF calcada em uma hierarquia linear vertical, Reitor, Vice-Reitor, Pró-Reitores, Diretores, Coordenadores e Chefias de Setor, a qual, se não devidamente desenhada e baseada em atribuições e competências para cada unidade administrativa, pode observar ruptura nos mecanismos de comunicação e interação entre os atores de ensino responsáveis pela gestão universitária. E os controles internos permeiam este contexto, buscando amarrar e articular as instâncias de governança para que a gestão do ensino não sofra débitos diante de uma mal dimensionada relação de responsabilidades de cada administrador da Instituição. Entretanto, as responsabilidades dos gestores devem estar consentâneas às suas características pessoais.

Os principais aspectos afetos ao gestor os quais proporcionam uma eficaz governança corporativa são: liderança, comprometimento e integridade. Assim, podemos suscitar o envolvimento do gestor com os objetivos institucionais os quais são de difícil alvo caso seja verificado ineficiência ou ineficácia dos controles internos. O *International Federation of Accountants* (IFAC), conhecido aqui no Brasil como Comitê do Setor Público da Federação Internacional de Contadores, relaciona o perfil do gestor com as ferramentas e instâncias de controle de uma organização, em seu Estudo 13:

Tabela 3: Recomendações de Governança no setor público

Padrões de comportamento			
• Liderança • Códigos de conduta • Probidade e propriedade		• Objetividade, integridade e honestidade • Relacionamento	
Estruturas e processos	organizacionais	Controle	Relatórios externos
• Responsabilidade em prestar conta estatutária • Responsabilidade em prestar contas pelo dinheiro público • Comunicação com as partes interessadas • Papéis e responsabilidades • Equilíbrio de poder e autoridade • O grupo do governo • O presidente • Membros do grupo de governo não executivo • Administração executiva • Política de remuneração		• Gestão de risco • Auditoria interna • Comitês de auditoria • Controle interno • Orçamento • Administração financeira • Treinamento de pessoal	• Relatórios anuais • Uso de normas contábeis apropriadas • Medidas de desempenho • Auditoria externa

Fonte: IFAC, International Federation of Accountants. Governance in the public sector.2001, p.22.

Quando entendemos governança como o conjunto de características pessoais e profissionais de cada gestor alinhavado à estrutura organizacional da Entidade sem, contudo, deixar de observar suas responsabilidades sobre os resultados alcançados, tudo isso dentro de um ambiente de controle que prima pela gestão de riscos sobre determinada estrutura organizacional, podemos aproximar a eficiência e a eficácia das ferramentas de controle ao processo de gestão. Na UFJF, esta interação não se faz em sua plenitude na medida em que há rupturas administrativas e de comunicação entre governança corporativa, gestão universitária e responsabilização, o que reflete um baixo grau de eficiência e eficácia dos controles internos da Entidade.

Citamos a ausência de publicidade e divulgação do próprio organograma Institucional aprovado em 18 de dezembro de 2015 pelo Conselho Superior (CONSU), processo nº 23071.014921/2014-25. O sítio eletrônico da UFJF¹³ não expõe, de forma clara, acessível e direta, a nova estrutura organizacional e a respectiva Resolução. Tampouco o novo organograma é de conhecimento notório entre a maioria dos servidores, o que dificulta o entendimento da estrutura organizacional por aqueles que contribuem para o processo de gestão e, por conseguinte, impacta a eficiência da governança da Entidade.

Assim, percebemos a nítida relação da governança corporativa com as ferramentas e instâncias de controle sem as quais se torna ineficiente o processo de gestão. A gestão da UFJF apresenta, diante de sua estrutura organizacional desenhada na próxima seção, desalinhamento entre os padrões de comportamento dos administradores, as políticas públicas afetas ao ensino superior e os procedimentos de controle. Assim, a governança corporativa não observa o seu papel preponderante que é o de proporcionar confiança aos usuários dos serviços públicos que, no caso da UFJF, consubstanciam-se em ensino, pesquisa e extensão, por meio do uso eficiente dos recursos, da responsabilidade dos gestores, da transparência, da ética e do respeito aos valores institucionais.

¹³Disponível em: <<http://www.ufjf.br/consu/resolucoes/2015-2/>>. Acesso em: 22 mar. 2016.

1.3.1 Accountability, compliance e autonomia universitária

Neste cenário atual, em que a Administração Pública recebe a ingerência de variadas formas de controle como, a título de exemplo, as tecnologias da informação que traduzem transparência para os atos dos governantes, bem como para os números afetos à execução orçamentária, financeira e patrimonial dos órgãos públicos — Portal da Transparência do Governo Federal/CGU¹⁴ —, é importante observarmos três aspectos relevantes para a atuação dos gestores públicos relacionados ao ensino.

O primeiro refere-se à capacidade do gestor de cumprir metas de desempenho, aliada a um processo de prestação de contas dos seus próprios atos em consonância com os objetivos institucionais. *Accountability* remonta ao termo responsabilização porquanto aloca ao gestor público a responsabilidade de seus atos e da observância dos objetivos alcançados diante dos planos estratégicos institucionais. Considerando as finalidades precípuas de uma universidade federal — pesquisa, ensino e extensão —, a responsabilização do gestor do ensino público recai sobre a identificação de seu desempenho relacionado diretamente a esses três macroprocessos institucionais. As ferramentas de controle interno devem atuar em consonância com essas atividades finalísticas, proporcionando ao gestor monitoramento e informações relevantes acerca do processo de ensino.

Para Lück (2000), o processo de responsabilização se coaduna com a dimensão política institucional na medida em que se relaciona à capacidade de tomar decisões compartilhadas e comprometidas, sem as quais as demais dimensões não se efetivam. Ora, as demais dimensões a que Lück se refere são exatamente pesquisa, ensino e extensão, considerando uma universidade federal. E, para que essas dimensões se tornem compartilhadas e integradas, torna-se necessária a atuação precisa de um sistema de controle interno eficaz que garanta informação, monitoramento e desempenho aos atos de gestão, contribuindo, assim, para a governança institucional.

O próprio texto constitucional traz os princípios da responsabilização aliada ao desempenho dos gestores:

Art. 37. § 8º A autonomia gerencial, orçamentária e financeira dos órgãos e entidades da administração direta e indireta poderá ser ampliada mediante

¹⁴

Disponível em: <<http://www.transparencia.gov.br/>>. Acesso em: 20 set. 2015.

contrato, a ser firmado entre seus administradores e o poder público, que tenha por objeto a fixação de metas de desempenho para o órgão ou entidade, cabendo à lei dispor sobre:

II - os controles e critérios de avaliação de desempenho, direitos, obrigações e responsabilidade dos dirigentes;

Ora, se os controles internos fomentam o processo de desempenho e prestação de contas do gestor do ensino, tais ferramentas de controle não podem passar ao largo dos princípios da Administração Pública, sendo que um deles se refere diretamente ao segundo aspecto desta subseção — *compliance*—, que é o pressuposto da legalidade. Invariavelmente, a Administração Pública, representada pelas universidades federais, deve possuir estrita observância às normas e preceitos legais que balizam a governança institucional. Estamos nos referindo aos normativos afetos ao ensino público, bem como aos respectivos Planos de Desenvolvimento Institucional de cada universidade federal, notadamente da UFJF, objeto de nosso estudo, os quais serão abordados em tópico posterior. Certamente, a conformidade dos atos de gestão aos normativos e planos institucionais concede ao gestor do ensino o norte para o alcance dos objetivos institucionais sem perder o foco no desempenho da gestão. Estes somente lograrão êxito quando verificado um sistema de controle interno atuante e eficaz diante dos processos e procedimentos administrativos.

Já a autonomia universitária, para Durham (2005), reflete nas universidades públicas federais a plena liberdade de ensino e pesquisa, e a autonomia administrativa e de gestão financeira está cerceada pelas normas da Administração Pública. Aqui, percebemos a relação entre *compliance*, *accountability* e autonomia universitária, dentro do cenário de controle interno, cujas finalidades são abarcar os gestores de informações e monitoramento do processo de gestão para que os desideratos institucionais sejam cumpridos.

Neubauer e Silveira (2009) sinalizam que a autonomia administrativa e a financeira devem estar a serviço da pedagógica, uma vez que a primeira se refere ao modo de a instituição de ensino gerir sua infraestrutura a fim de promover uma educação de melhor qualidade. Quando relacionamos aqui administração, financiamento e políticas de ensino de uma universidade federal, percebemos que a autonomia universitária tende a andar concomitante aos princípios legais e normas institucionais para que o processo de gestão seja impactado positivamente por

ferramentas de controle que auxiliam e fomentam a tomada de decisão e a governança de entidade.

Nesse sentido, é necessário descrevermos o contexto das atividades de auditoria interna afetas a uma universidade federal, elencando seus planos de atuação sobre os controles internos e, por conseguinte, adentrarmos propriamente nos fatos e evidências diante da eficiência e da eficácia dos controles internos da UFJF.

Em um de nossos trabalhos de auditoria, em meados de 2014, avaliando os atos de gestão afetos à execução orçamentária e financeira da UFJF, visualizamos a ausência de emissão de relatório demonstrativo do impacto orçamentário e financeiro para o aumento de despesas em um determinado exercício, assim como determina a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), Lei Complementar Federal nº 101/00:

Art. 16. A criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental que acarrete aumento da despesa será acompanhado de:
I - estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva entrar em vigor e nos dois subseqüentes (BRASIL, 2000).

Questionado, através de Solicitação de Auditoria, sobre a ausência da estimativa do impacto orçamentário-financeiro, não constando no processo administrativo, o gestor nos respondeu que a UFJF, por ser uma autarquia federal e possuir autonomia orçamentária e financeira, não necessitaria de observar a obrigatoriedade de tal estimativa. Ora, certo é que as universidades federais gozam da citada autonomia consoante determina a Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional (LDB), Lei Federal nº 9.394/96:

Art. 54. [...]
§ 1º No exercício da sua autonomia, além das atribuições asseguradas pelo artigo anterior, as universidades públicas poderão:
IV - elaborar seus orçamentos anuais e plurianuais (BRASIL, 1996).

Entretanto, a autonomia universitária não se confunde com liberdade de ação do gestor, livre de quaisquer dispositivos legais e normativos, e, se compreendida conjuntamente com as responsabilidades daqueles que labutam na Administração Pública, tornar-se-ia mais eficiente essa independência. A própria LRF inclui as autarquias federais dentro do escopo de sua abrangência:

Art. 1º [...]

§ 2º As disposições desta Lei Complementar obrigam a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

§ 3º Nas referências:

I - à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, estão compreendidos:

b) as respectivas administrações diretas, fundos, autarquias, fundações e empresas estatais dependentes¹⁵ (BRASIL, 2000).

Aí percebemos a correlação existente entre *compliance*, *accountability* e autonomia universitária, e esses três conceitos devem atuar de forma equilibrada para que ocorra simultaneamente o respeito às normas e dispositivos legais, a autonomia universitária no estabelecimento de suas próprias diretrizes político-pedagógicas e, lado outro, a responsabilização do gestor diante de sua ação como servidor público.

Da mesma forma que o gestor não possui total discricionariedade para interpretar normativos como lhe convém, não se pode pensar em autonomia universitária sem responsabilização daquele que possui as prerrogativas de conduzir a administração do ente público. Nesse cenário, os controles internos são de fundamental importância, pois eles atuam tanto na perseguição da conformidade legal e normativa quanto na identificação da responsabilidade do gestor através da mensuração dos resultados de seus atos. Igualmente, a autonomia universitária, para que não seja confundida como uma administração que atua à margem dos pressupostos e princípios afetos à Administração Pública, possui nas ferramentas de controle o norte para uma gestão autônoma, mas, sobretudo, observante das regras públicas aliadas aos deveres de cada gestor diante do processo de gestão e da governança Institucional.

1.4 Quando a fragilidade dos controles internos impactam negativamente a gestão universitária

As universidades públicas federais consistem em autarquias de ensino as quais, juntamente com as empresas públicas, as sociedades de economia mista, as fundações públicas, as agências reguladoras e executivas, são consideradas administração indireta do poder público. Autarquia deriva do termo grego *autosarke*, que significa autonomia a qual, diante do espectro do Direito Administrativo, concede

¹⁵

Grifo nosso.

a característica de autonomia administrativa. As autarquias são criadas por lei específica, com personalidade jurídica de Direito Público Interno, bem como apresentando patrimônio próprio e atribuições estatais.

O próprio Decreto-Lei Federal nº 200/67, que dispõe sobre a organização na Administração Federal, bem como define o controle como princípio básico da Administração Pública, em seu art. 5º, inciso I, conceitua autarquia como “serviço autônomo, criado por lei, com personalidade jurídica, patrimônio e receita próprios para executar atividades típicas da Administração Pública, que requeiram, para seu melhor funcionamento, gestão administrativa e financeira descentralizada.”

Já a Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional de 1996 tece uma série de prerrogativas afetas às universidades públicas federais, as quais se baseiam notadamente no princípio da autonomia afeto às autarquias. O Capítulo V da citada lei menciona, entre outras, autonomia das universidades públicas federais para: organizar e extinguir cursos e programas de educação; fixar currículos; elaborar e reformar os seus estatutos; firmar contratos, acordos e convênios; aprovar e executar planos e programas de investimentos; propor seus próprios plano de carreira e regime jurídico de seu pessoal; elaborar os orçamentos anuais e plurianuais; adotar regime financeiro e contábil que atenda às suas peculiaridades de organização e funcionamento.

Entretanto, fundamental não conspurcarmos o princípio da autonomia com ausência de controle e tutela. O monitoramento das ações e decisões da administração de uma universidade pública federal passa pelo crivo do próprio Governo Federal representado por um de seus órgãos máximos, isto é, o Ministério da Educação e Cultura. A própria LDB/96 prescreve casos em que se vê prejudicada a autonomia universitária:

Art. 46. A autorização e o reconhecimento de cursos, bem como o credenciamento de instituições de educação superior, terão prazos limitados, sendo renovados, periodicamente, após processo regular de avaliação.

§ 1º Após um prazo para saneamento de deficiências eventualmente identificadas pela avaliação a que se refere este artigo, haverá reavaliação, que poderá resultar, conforme o caso, em desativação de cursos e habilitações, em intervenção na instituição, em suspensão temporária de prerrogativas da autonomia, ou em descredenciamento¹⁶ (BRASIL, 1996).

Já o controle sobre uma universidade pública é exercido externamente pelo Poder Legislativo, com o auxílio do Tribunal de Contas, e pelo Poder Judiciário quando motivado diante de uma representação e/ou denúncia de irregularidade. O controle também é exercido internamente através da CGU e dos próprios controles internos de cada ente autárquico de ensino (figura 5).

Os controles internos permeiam todos os procedimentos e processos administrativos os quais se relacionam diretamente ao processo de gestão. Considerando a gestão universitária em seus múltiplos aspectos que compõem as suas respectivas finalidades institucionais — ensino, pesquisa e extensão —, cabe salientar que os controles internos conferem legitimidade, transparência, legalidade e fidedignidade aos atos dos gestores da educação superior.

Contudo, quando os controles internos observam deficiências que impactam negativamente a eficiência e a eficácia dos processos e procedimentos administrativos, uma gama de inconsistências, irregularidades e impropriedades surgem diante de atos executados por meio de erros, fraudes e conluios.

Assim, na subseção a seguir, elencaremos os fatos e evidências que demonstram o baixo nível de eficiência e eficácia dos controles internos da UFJF, delineados através do trabalho realizado pela Auditoria Interna em 2014, consoante retromencionado. As principais evidências serão relacionadas traçando um paralelo entre as deficiências encontradas, os impactos negativos dos controles internos e o comprometimento do processo de gestão e da governança institucional.

1.4.1 Achados de pesquisa

O processo de gestão de uma organização é mais bem concebido quando visualizamos a estrutura de governança no sentido de conferirmos legitimidade das linhas de comunicação e interferência entre as unidades administrativas. A recente estrutura organizacional da UFJF, estabelecida a partir da Resolução do Conselho Superior (CONSU) nº 14/2014, alterada parcialmente pela Resolução CONSU nº 23/2016, aponta a existência de oito Pró-Reitorias: Pró-Reitoria de Pós-Graduação e Pesquisa; Pró-Reitoria de Extensão; Pró-Reitoria de Cultura; Pró-Reitoria de Gestão de Pessoas; Pró-Reitoria de Graduação; Pró-Reitoria de Assistência Estudantil e Educação Inclusiva; Pró-Reitoria de Planejamento, Orçamento e Finanças; e Pró-Reitoria de Infraestrutura e Gestão. Ainda, há quatro Pró-Reitorias

Adjuntas, sete Diretorias, nove órgãos suplementares, dezenove Institutos e Faculdades, um Colégio de Aplicação, além de seis unidades de assessoramento direto ao Reitor e Vice-Reitor: Chefia de Gabinete, Secretaria Geral, Procuradoria, Auditoria, Ouvidoria e Assessorias de Gabinete.

Assim, podemos empreender a estrutura organizacional de UFJF com a junção articulada de todas as unidades administrativas elencadas acima, visando à execução dos macroprocessos da instituição — ensino, pesquisa e extensão. Notadamente, considerando estas atividades finalísticas, surgem as unidades acadêmicas, em um total de 19, as quais contribuem, outrossim, para o alcance dos objetivos da entidade. Não menos importantes, pela leitura do Estatuto da UFJF, instituído pela Portaria do Ministério da Educação e Cultura nº 1.105, de 28 de setembro de 1998 (MEC, 1998), citamos os órgãos colegiados superiores, no formato de Colegiados Setoriais, em um número de cinco: Conselho de Administração, Conselho de Graduação, Conselho de Pós-Graduação e Pesquisa, Conselho de Extensão e Cultura e Conselho de Administração e Recursos Humanos.

Fica evidente a ingente organização administrativa da UFJF, com atribuições e competências de cada unidade delineadas por meio dos respectivos termos legais — Estatuto, Regimento Geral¹⁷ e Regime Jurídico Único dos servidores públicos civis da União, instituído pela Lei Federal nº 8.112/90 (BRASIL, 1990) —, que consistem em pressupostos para a persecução dos objetivos institucionais. Não podemos pensar em gestão como os atos necessários a gerir a coisa pública, nem em governança compreendida no conceito da capacidade de implantar políticas públicas, sem concebermos a participação efetiva de todas as unidades administrativas, agindo de forma articulada e integrada, visando aos objetivos estratégicos da instituição.

Nesse cenário, surgem as ferramentas administrativas que atuam no monitoramento e acompanhamento das atividades próprias de cada unidade administrativa, visando à verificação se o que foi planejado está sendo executado e, outrossim, quais as alternativas de gestão estão ocorrendo diante da governança institucional. Certamente, as ferramentas e metodologias processuais que fomentam esse monitoramento possuem a denominação de controles internos. Os controles

¹⁷ Regimento Geral da UFJF. Disponível em: <http://www.ufjf.br/portal/files/2009/01/regimento_geral1.pdf>. Acesso em: 18 out. 2015.

administrativos atuam em concordância com os objetivos da instituição, bem como propiciam fomento ao processo de gestão. Controles internos ineficientes e ineficazes conduzem a gestão ao alcance de metas negativas. Lado outro, controles internos eficientes e eficazes impactam positivamente a governança institucional.

Diante da estratificação dos dados provenientes da análise da Auditoria Interna sobre a eficiência e eficácia dos controles internos da UFJF, inconsistências foram visualizadas, as quais se relacionam com o processo de gestão e comprometem a governança institucional. Essa relação é descrita diante de cada tópico referente à qualidade das ferramentas de controle.

No quesito integridade e valores éticos, foram encontradas as seguintes deficiências — desinformação acerca do Código de Ética Profissional do Servidor Público Civil do Poder Executivo Federal, instituído pelo Decreto Federal nº 1.171/94 (BRASIL, 1994); falta de criação formal de comissão de ética; falta de divulgação e promoção da ética e inexistência ou deficiência na gestão da ética.

Contudo, foram identificados dois fóruns de ética relacionados à pesquisa — a Comissão de Ética no Uso de Animais (CEUA)¹⁸, criada pelo Centro de Biologia da Reprodução; e o Comitê de Ética em Pesquisa em Seres Humanos¹⁹; ambos vinculados à Pró-Reitoria de Pesquisa. Todavia, não foram verificados códigos de ética ou comissões instituídas relacionados ao processo de gestão institucional — que é o foco de nosso estudo.

Faz-se importante destacar que tais valores morais são um dos pilares da Administração Pública. Considerando os variados exemplos de malversação com o erário público e com os pressupostos legais, sempre expostos pelos meios midiáticos, permeando toda a Administração Pública nas três esferas de governo, é fundamental que a instituição observe, implante e siga códigos de ética específicos para áreas e/ou atividades peculiares que requerem maior comprometimento dos servidores.

As inconsistências relacionadas às políticas e práticas de recursos humanos foram: ausência de programas de capacitação ou atividades de qualificação ineficientes e inadequadas; e ausência ou ineficiência do sistema de avaliação de

¹⁸ CEUA. Disponível em: <<http://www.ufjf.br/ceua/2014/07/11/inicial/>>. Acesso em: 04 out. 2015.

¹⁹ Comitê de Ética. Disponível em: <<http://www.ufjf.br/comitedeetica/2014/09/17/inicial/>>. Acesso em: 04 out. 2015.

desempenho dos servidores— Programa de Avaliação de Desempenho da UFJF (PROADES).

Os servidores são o mais valioso ativo de uma entidade e a instituição deve observar a disponibilização e execução de atividades de capacitação técnica, visando à satisfação pessoal de cada colaborador, assim como ao alcance dos objetivos institucionais. Dessa forma, a qualidade dos servidores da instituição afeta diretamente o ambiente interno que, por sua vez, impacta outros componentes do sistema, em especial a execução dos controles. O compromisso com a competência, quando perseguido pela instituição, visa à efetividade das atividades administrativas. Não há como falar em controle das atividades de gestão sem pessoal qualificado que possa garantir a eficácia governamental.

As próximas deficiências relacionam-se à cultura organizacional e à forma com que a alta administração expõe suas metodologias de governança através da filosofia de direção e estilo gerencial — ausência de responsabilidade dos servidores; e cultura inexistente de monitoramento e avaliação dos riscos inerentes às atividades administrativas.

Percebe-se que a instituição possui um alto nível de risco operativo, o qual impacta negativamente os controles internos. Atitudes pouco produtoras na condução dos negócios e desconsideração dos aspectos relacionados ao controle ao às boas práticas administrativas degeneram o ambiente interno e indicam riscos de controle.

Procedimentos próprios de mitigação de riscos contribuem para a visualização antecipada dos pontos nevrálgicos relacionados ao processo de gestão, proporcionando ação eficaz ao administrador. Contudo, esta cultura de antever e tratar os riscos de forma sistemática não foi verificada na gestão da instituição. É fundamental que os dirigentes percebam a importância dos controles internos na sua atuação de mitigação dos riscos relacionados aos objetivos institucionais. Nesse sentido, apresentaremos como a estrutura organizacional formal da instituição, definida em Resolução do Conselho Superior (CONSU), atua, por vezes, de forma diferente da estrutura organizacional na prática cotidiana.

A estrutura organizacional é a base para as funções típicas da administração: planejamento, execução, controle e monitoramento das atividades. Ela delinea as áreas de autoridade e de responsabilidade cujas linhas de subordinação, juntamente com a capacidade gerencial dos colaboradores, primam por procedimentos efetivos

para monitorar resultados. Aqui, estamos falando de processo de prestação de contas entendidos como responsabilização.

A instituição demonstra obscuridades na relação de competências e atribuições próprias de cada unidade administrativa, sendo que, muitas vezes, a estrutura formalizada²⁰, por meio da Resolução CONSU nº 14/2014²¹, não reflete a relação de governança observada na prática. A ausência de clareza sobre competências e atribuições pode comprometer a execução das tarefas de cada servidor, o que, por sua vez, pode reconduzir a retrabalhos, contribuindo, assim, para o aumento da probabilidade da ocorrência de erros na condução dos processos de trabalho.

Já que estamos falando de processos de trabalho, a seguir, apresentamos os pontos negativos com relação à formalização aos procedimentos administrativos que permeiam todas as atividades da UFJF — inexistência ou ineficiência de manuais e modelos padronizados para determinadas áreas e atividades; e normas genéricas e pouco detalhadas.

As atividades de controle atuam diretamente sobre os processos e procedimentos administrativos. São mecanismos de gestão para o cumprimento dos objetivos institucionais. Nessa seara, aparecem os objetivos de conformidade que são as metas que conduzem ao alvo preciso dos objetivos estratégicos. Em outras palavras, o operacional, por meio de rotinas de procedimentos, persegue o tático e o estratégico.

Normas e manuais procedimentais afetos às peculiaridades de cada unidade administrativa concedem uniformidade aos procedimentos, evitando falhas na execução e prejuízos com os trabalhos. Contudo, não basta possuir normas se estas não forem detalhadas de forma a abarcar todas as atividades próprias dos processos administrativos. A UFJF apresenta poucos manuais e procedimentos formalizados, os quais não são detalhados e não pontuam a realidade de execução dos processos.

Adiante, surgem os achados afetos às atividades de controle preventivo e detectivo, as quais devem estar presentes em todos os níveis da organização, consistindo no trabalho delegado a terceiros pelo respectivo superior hierárquico

²⁰ Estrutura organizacional e competências da UFJF. Disponível em: <<http://www.ufjf.br/portal/universidade/acessoainformacao/institucionalufjf/>>. Acesso em: 04 out. 2014.

²¹ Nosso trabalho iniciou-se antes da alteração da estrutura organizacional promovida pela Resolução CONSU nº 23/2016.

mediante supervisão diretiva — ausência de comunicação das responsabilidades; inexistência de sistemática de revisão dos trabalhos e inexistência de monitoramento e aprovação parcial dos trabalhos.

Para que ocorra uma supervisão direta eficaz, é importante a observação de três parâmetros principais: comunicação clara das funções e responsabilidades atribuídas aos servidores de cada unidade administrativa; revisão sistemática do trabalho de cada servidor na extensão necessária e aprovação do trabalho nas etapas críticas, visando assegurar a fluidez do processo. A UFJF apresenta deficiência na prevenção da ocorrência de erros, impropriedades e irregularidades, bem como atraso na execução das tarefas, o que cria a distância entre as tarefas executadas pelos servidores e as diretrizes gerenciais afetas ao processo de gestão.

As atividades de controle primam pela correção dos atos administrativos, os quais não se traduzem nos procedimentos e processos. Nesse cenário, surge um conceito relevante acerca do controle sobre as tarefas que proporcionam transparência e fidedignidade ao processo de gestão — a segregação de funções consiste na separação de atribuições ou responsabilidades das funções consideradas incompatíveis entre diferentes pessoas. A UFJF apresenta algumas inconsistências formais em suas políticas ou procedimentos que estabeleçam separação para o exercício de funções e atividades incompatíveis.

A inobservância deste predicado essencial às atividades de controle compromete o prisma de visão de gestão que não consegue enxergar os possíveis erros diante da execução dos procedimentos. Isso ocasiona ineficiência administrativa e ineficácia governamental, além de favorecer a possibilidade de determinado erro concentrar-se demasiadamente em um único responsável quando, na realidade, as tarefas deveriam ser executadas por vários colaboradores.

O processo de reavaliação e revisão dos trabalhos consiste em uma ferramenta de controle detectivo que realiza a leitura crítica de atos ou operações por um terceiro não envolvido na realização dessas ações. A instituição demonstra, no quesito revisões independentes — inexistência de controle realizado por terceiro não envolvido diretamente com a atividade.

A Auditoria Interna da UFJF, na execução de suas atividades típicas, quais sejam — avaliar a eficácia e a eficiência dos controles internos —, possui papel preponderante quando da execução das revisões sobre os atos e procedimentos realizados por servidores. Todavia, a Auditoria Interna não é a única responsável

pela eficaz atuação dos controles, sendo que, sobre todas as tarefas das unidades administrativas, devem estar alocados procedimentos de revisões independentes, sobretudo nos processos relevantes e que possuam alto grau de risco de ocorrência de erros e/ou fraudes.

O processo de trabalho fica comprometido quando inconsistências e irregularidades não são visualizadas por um terceiro atuando independente dos procedimentos próprios. As revisões independentes consistem em controles a *posteriori*, enquanto que há ferramentas de controle preventivo que visam à detecção antecipada dos riscos e buscam mitigar a ocorrência de fraudes e conluíus nos processos administrativos. Neste quesito, controle preventivo de irregularidades, observa-se a seguinte deficiência — ausência de análises e verificações prévias dos processos administrativos que demandam utilização do erário.

Um sistema de controle interno eficiente proporciona o monitoramento antecipado dos atos administrativos tendo em vista a correção prévia dos riscos identificados. O controle interno possui a qualidade, quando bem executado, de assegurar o melhor emprego dos recursos, de prevenir ou reduzir fraudes, desperdícios ou abusos, contribuindo para o cumprimento da missão da instituição. Os órgãos públicos utilizam-se de recursos públicos provenientes dos tributos pagos pelos cidadãos e é imprescindível um controle prévio e eficaz que possa garantir a legalidade, a transparência e a fidedignidade na utilização do erário, visando à moralidade e à economicidade administrativas. O processo de gestão é mais bem concebido quando se preocupa com a utilização racional dos recursos públicos.

Invariavelmente, percebemos servidores públicos executando as mesmas tarefas em toda a sua carreira pública. Na UFJF, não é diferente e observa-se a subutilização das capacidades de cada colaborador quando os mesmos são alocados durante toda a sua carreira em uma única função administrativa. A seguinte deficiência foi constatada no quesito rotatividade de funções — ausência de orientação formal para rotatividade dos responsáveis por atividades críticas.

Sendo a rotatividade de funções um controle complementar à segregação de funções, anteriormente descrita, ela possui como principal objetivo impedir que a mesma pessoa seja responsável por atividades sensíveis por período indeterminado de tempo. O processo de gestão resta prejudicado quando não observa a rotatividade de funções na medida em que irregularidades e impropriedades não são identificadas, pois não concede a observação de outras pessoas sobre os

procedimentos já executados por uma única forma há tempos. Ainda, o potencial de conhecimento do servidor, possuindo visão sistêmica de todos os processos afetos à sua respectiva unidade administrativa, fica comprometido quando não consegue visualizar e executar tarefas condizentes com o seu ambiente organizacional pelo simples fato de não ocorrer a rotatividade de funções entre os colaboradores.

Atualmente, a Administração Pública não subsiste sem a utilização de sistemas informatizados que são regidos por acessos específicos diante da responsabilização de cada servidor apto a registrar e executar determinada tarefa informatizada digitalmente. A UFJF apresenta inconsistências relacionadas aos sistemas e recursos informatizados as quais comprometem a gestão e impactam negativamente os registros dos atos. Além disso, ocasionam prejuízos aos controles de acesso — acesso a sistemas de informações sensíveis realizados sem controles adequados; morosidade na disponibilização de chaves de acesso a sistemas informatizados aos servidores competentes; e utilização da chave de acesso por mais de um servidor, desrespeitando as características da personalidade e intransferibilidade dos dados de registro.

Os ativos críticos da organização estão sensíveis a desperdícios, perdas, mau uso, dano, utilização não autorizada ou apropriação indevida, na medida em que as ferramentas necessárias aos controles dos registros de acesso não são efetivamente executadas, sendo que diversos registros podem ser até executados por servidores não afetos aos sistemas informatizados. Dessa forma, quando o efetivo controle dos registros de entrada não é executado em sua plenitude, pode-se ter uma responsabilização equivocada do servidor comprometido com determinado erro ou fraude e, por conseguinte, a gestão passa ao largo da verificação do ocorrido que compromete a governabilidade institucional.

Considerando que a Auditoria Interna da UFJF tem como principal função a análise e monitoramento da eficiência e eficácia dos controles internos, citamos, ainda, as deficiências verificadas diante da atuação dessa unidade auditora cujas atividades são de nossa responsabilidade: limitações no monitoramento das recomendações apontadas; ineficácia na execução total do Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT); insuficiência de pessoal necessário a auditar todas as principais áreas e atividades da instituição; falta de programa de capacitação; distância e desnivelamento com as políticas e diretrizes da alta administração.

As deficiências demonstram que os controles internos não são eficientes, comprometendo, assim, a qualidade na gestão de cada unidade administrativa. Por conseguinte, a governança — entendida como a junção e resultado das ações de todas as instâncias administrativas — observa, também, impactos negativos.

Assim, as deficiências conversam com os componentes principais da ferramenta COSO — ambiente de controle; avaliação de riscos; atividades de controle; informação e comunicação; atividades de monitoramento —, bem como com os objetivos institucionais relacionados à divulgação, à conformidade e ao operacional, perpassando pelas unidades administrativas. Uma análise mais acurada acerca da ferramenta COSO aplicada na gestão da UFJF, verificando as causas e consequências do baixo grau de eficiência e eficácia dos controles internos, será apresentada no capítulo seguinte.

As ferramentas de nossa investigação perpassarão por questões relacionadas ao controle interno da UFJF, na busca do respectivo grau de eficiência, correlacionando gestão eficiente com governança institucional.

Diante dos fatos e evidências descritos nesta subseção, bem como do contexto administrativo da UFJF traçado diante de sua respectiva gestão universitária, constituiremos nossos pressupostos para a investigação a qual será desenvolvida no capítulo seguinte. Os procedimentos adotados pela Auditoria Interna, em 2014, permitiram a visualização preliminar da eficiência e da eficácia dos controles internos, somada a uma análise crítica e acurada da relação institucional entre as ferramentas de controle, perpassando pela cultura organizacional. Isso nos proporcionará relacionar procedimentos de controle com o processo de gestão, compreendido pela capacidade de implantar as políticas públicas tanto nacionais quanto internas — governança —, bem como ressaltará a importância do ambiente de controle devidamente implantado em todas as unidades administrativas.

A metodologia COSO, ferramental de nossa investigação, será reaplicada e redirecionada às atividades próprias à gestão do ensino, da pesquisa e da extensão da UFJF. Buscará compilar novos elementos capazes de proporcionar análise crítica e fundamentada acerca da qualidade dos controles internos dessas três áreas e de que forma as ferramentas de controle podem proporcionar incrementos substanciais ao processo de gestão, à tomada de decisão e à governança institucional. O questionário COSO, alterado em sua essência para colher dados específicos do ensino, da pesquisa e da extensão da UFJF, será aplicado observando a

metodologia de entrevista em que os participantes serão servidores efetivos representantes de cada unidade administrativa objeto de nossa pesquisa.

Ademais, o processo analítico do capítulo seguinte permeará os normativos e textos legais afetos aos controles internos na Administração Pública, especialmente aqueles relacionados às universidades federais. Após, será descrita a metodologia utilizada na pesquisa, levando-se em consideração os dados extraídos a partir da verificação e monitoramento dos componentes básicos de controle das três áreas analisadas. E, por fim, o exame dos dados da pesquisa, os quais refletirão a eficiência e a eficácia dos controles internos relativos à gestão do ensino, da pesquisa e da extensão da UFJF.

2 O GRAU DE EFICIÊNCIA E EFICÁCIA DOS CONTROLES INTERNOS DA UFJF

Este capítulo tratará do referencial teórico afeto ao tema e à pesquisa, conterá a metodologia da pesquisa, bem como demonstrará análise dos dados coletados. Para concebermos fidedignidade na extração e verificação das informações colhidas em nossa pesquisa, torna-se necessário elencarmos o arcabouço teórico e normativo que rege a atuação e a formatação do sistema de controle interno da Administração Pública, notadamente a adstrita ao Poder Executivo, traçando ilações acerca do cenário das universidades federais.

Após a exposição do referencial teórico, perpassaremos pela delineação da metodologia a ser observada na extração e compilação dos dados, bem como demonstraremos os caminhos a serem percorridos para que nossa pesquisa redunde em evidências necessárias à eficaz análise daquilo que foi resultado de uma observação crítica sobre a atuação dos controles internos da UFJF.

Por fim, demonstraremos, na parte final deste capítulo, a análise dos dados coletados diante de nosso olhar crítico pautado nos fatos e evidências desenhados através do processo de pesquisa.

2.1 Aspectos conceituais e legais dos controles internos

Invariavelmente, os controles internos perseguem os princípios da Administração Pública dentro de um processo de respeito aos normativos e conteúdos legais que norteiam a seara do serviço público.

A gestão pública alinha-se aos aspetos legais, pois, diante dos atos dos gestores, só possuem validade aqueles que obedecem à legalidade, moralidade, impessoalidade, eficiência e publicidade. Esses princípios são a base de tantos outros norteadores da Administração Pública, que, em um passado recente, surgiram para garantir maior efetividade aos serviços públicos.

Nesta seção, trataremos dos princípios e conceitos vinculados aos aspectos da governança na Administração Pública. Traçaremos um paralelo entre os impactos que tais conceitos ocasionam nos controles internos, fazendo com que a atividade

de autocontrole administrativo conceda transparência e eficiência ao processo da gestão universitária.

2.1.1 Eficiência e eficácia

Consoante demonstrado no capítulo anterior, a eficiência e a eficácia dos chamados controles administrativos proporcionam à Administração Pública um maior monitoramento e avaliação crítica sobre os processos internos e, por conseguinte, fomentam a gestão calcada em decisões coerentes com os objetivos institucionais. A governança fica adstrita aos procedimentos mais comuns da entidade e consegue visualizar qual o norte que a instituição está tomando.

Os controles internos estão para a gestão assim como a governança está para os objetivos institucionais. Não há que se falar em governança sem a definição prévia dos objetivos e metas a serem alcançados pela organização. E, para o alcance dos objetivos, é fundamental a utilização de ferramentas de controle, acompanhamento e monitoramento das atividades administrativas para que a alta administração possa conduzir a organização para o fito esperado.

Todavia, não basta possuir atividades de controle implantadas se essas não estiverem alinhadas com a gestão e com os objetivos estratégicos da instituição. As ferramentas de controle devem possuir grau de eficiência e de eficácia suficiente para assessorar a administração dentro de suas macrofunções institucionais. E, se estamos falando de universidade federal, os controles internos devem possuir intimidade com as atividades afetas à pesquisa, ao ensino e à extensão.

A eficiência na seara da Administração Pública relaciona-se a executar determinada tarefa ou atividade corretamente, primando pelos pressupostos da legalidade, moralidade, publicidade e impessoalidade. A eficiência também consiste em um princípio da Administração Pública consagrado na Carta Maior de 1988. E, quando a eficiência atua concomitantemente com os demais princípios constitucionais, surge a capacidade operacional e estratégica no escopo de trabalho da instituição. Isto é, para a consecução dos objetivos, é necessária a persecução esmerada da execução das atividades para que não haja inconsistências diante dos processos administrativos. Ramos (2001) atesta:

[...] a eficiência pretendida pelo texto constitucional (art. 37, caput) não se esgota na adoção pelo Poder Público de procedimentos formalmente

corretos. A sociedade aspira a que a Administração adote os métodos mais apropriados, dentro de avançados padrões técnicos. O administrador não será responsabilizado se o resultado não for o esperado, mas apenas se não diligenciou para que a Administração adotasse todos os procedimentos ao seu alcance para obter o melhor intento. O que se exige é que a Administração trabalhe com qualidade, opere de forma a colocar à disposição da sociedade os avanços tecnológicos próprios da modernidade, esteja voltada para o atendimento satisfatório das necessidades do todo coletivo. A correção dos métodos será determinante na obtenção dos melhores resultados (RAMOS, 2001).

Já em 1998, a partir de Emenda Constitucional nº 19/1998 (BRASIL, 1988), que modifica o regime e dispõe sobre os princípios da Administração Pública, observaram-se novos mecanismos de gestão, mais ágeis e menos burocráticos, para a consecução de seus fins, a exemplo das agências executivas e reguladoras, bem como dos contratos de gestão. Nesse sentido, a eficiência caminhou para o lado dos resultados, alinhando-se ao conceito de eficácia:

[...] o princípio da eficiência exige que a atividade administrativa seja exercida com presteza, perfeição e rendimento funcional. É o mais moderno princípio da função administrativa, que já não se contenta em ser desempenhada apenas com legalidade, exigindo resultados positivos para o serviço público e satisfatório atendimento das necessidades da comunidade e de seus membros (MEIRELLES, 2003).

A eficácia está adstrita, outrossim, aos objetivos institucionais, pois, sem a sua verificação, não há que se falar em metas e parâmetros estratégicos. Torres (2004) define:

[...] esta última é a concreção dos objetivos desejados por determinada ação do Estado, não sendo levados em consideração os meios e os mecanismos utilizados para tanto. Assim, o Estado pode ser eficaz em resolver o problema do analfabetismo no Brasil, mas pode estar fazendo isso com mais recursos do que necessitaria. Na eficiência, por sua vez, há clara preocupação com os mecanismos que foram usados para a obtenção do êxito na atividade do Estado. Assim, procura-se buscar os meios mais econômicos e viáveis, para maximizar os resultados e minimizar os custos. Em síntese: é atingir o objetivo com o menor custo e os melhores resultados possíveis (TORRES, 2004).

Com isso, fica evidente a correlação entre eficiência e eficácia quando:

Não se cuida apenas de exigir que o Estado alcance resultados com os meios que lhe são colocados à disposição pela sociedade (eficácia), mas de que os efetue o melhor possível (eficiência), tendo, assim, uma dimensão qualitativa [...] (GROTTI, 2003).

Percebemos que a efetividade, na área pública — pressuposto que afere os benefícios que os resultados de uma ação trazem à população —, é o corolário da junção entre eficiência e eficácia, consoante Castro (2006). No contexto do nosso estudo, sobre os controles internos de uma Instituição de Ensino Superior, fica evidente que a efetividade — resultados de ensino, pesquisa e extensão — é mais bem concebida diante da eficiência e eficácia dos controles administrativos.

Pela importância inegável dos princípios acima descritos, concluímos que o grau de eficiência e eficácia dos controles internos é fundamental para a alta administração perceber em que nível seus objetivos estão sendo alcançados. Ainda, o controle interno torna-se efetivo na medida em que confere ao processo de gestão as informações necessárias sobre o desempenho da instituição.

A partir desses princípios, bem como dos pressupostos constitucionais correlatos, iremos realizar uma análise crítica acerca da factual eficiência e eficácia dos controles internos da UFJF no sentido de relacioná-los aos objetivos da entidade e à governança institucional. Assim, poderemos compreender a contribuição efetiva dos controles internos para o processo de gestão da UFJF, e o resultado da análise nos conduzirá ao desenvolvimento de um plano de ação capaz de fomentar, implementar e desenvolver o monitoramento e a avaliação dos processos e procedimentos administrativos.

Este capítulo demonstrará o nível de eficiência e eficácia dos controles internos da entidade, preliminarmente já identificado como incipiente e precário, evidenciando como o processo investigativo irá ocorrer.

2.1.2 Legalidade X Eficiência

Considerando os princípios prescritos na Carta Maior de 1988 afetos à Administração Pública, através de seu art. 37, *caput* — legalidade, eficiência, impessoalidade, moralidade e publicidade —, elegemos os dois primeiros como aqueles que demonstram, concomitantemente, interpretações complementares e entendimentos paradoxais. Não raras vezes, deparamo-nos, diante dos procedimentos e processos administrativos, com situações em que o gestor se encontra no limbo entre a legalidade e a eficiência, tendo que tomar decisões calcadas em um desses princípios, em detrimento do outro. Tais situações nos impõem à análise sobre o resultado que queremos conquistar diante de

determinado processo administrativo — o gestor prima pela legalidade do ato ou pela eficiência do procedimento público?

Fatalmente, quando o gestor se depara com uma situação dicotômica como essa, procedimentos estratégicos e operacionais, diante de todo o trâmite do processo administrativo, observam-se condutas do agente público que fomentam de forma inadequada esse paradoxo. Não há que se falar em contraposição desses dois princípios quando os procedimentos administrativos são calcados, em toda a sua rotina, na exegese doutrinária à qual a administração pública está subordinada. Na subseção seguinte, discorreremos sobre os principais normativos e textos legais afetos ao controle interno na Administração Pública os quais nortearam nosso estudo e contribuem para o entendimento de que os princípios basilares do serviço público devem atuar de forma harmônica e equilibrada.

A legalidade não exclui a eficiência e vice-versa. O Tribunal Regional Federal (TRF) da 1ª Região pondera:

A Administração Pública deve pautar seus atos dentro dos princípios constitucionais, notadamente o da eficiência, que se concretiza pela condução racional e célere dos procedimentos que lhe cabem. A função administrativa deve ser desempenhada, **não apenas com a observância ao princípio da legalidade, mas exigindo, outrossim, resultados positivos para o serviço público** e satisfatório atendimento das necessidades da comunidade e de seus membros²² (TRF-1ª Região, 2013).

Em nossa investigação sobre a eficiência e eficácia dos controles internos da UFJF, evidenciamos situações diversas em que o gestor se encontra no limiar entre os dois princípios cuja tomada de decisão ocasionará, necessariamente, a inobservância de um deles. Estamos nos referindo a procedimentos e processos administrativos da própria Reitoria da UFJF, composta pelas suas respectivas Pró-Reitorias, que possuem baixo grau de eficiência e eficácia em suas execuções, corroboradas por uma inconsistente qualidade dos controles internos, redundando na subjugação de um desses dois princípios.

Situações que melhor demonstram essa alteração entre eficiência e legalidade estão adstritas aos procedimentos de execução da despesa pública, através dos estágios administrativos e contábeis de averbação das etapas do gasto público. Exemplificando, citamos o primeiro estágio contábil da despesa pública — a

²²

Grifos nossos.

emissão da Nota de Empenho — regido pela Lei Federal nº 4.320/64, que estatui normas gerais de direito financeiro para a Administração Pública, através de seus artigos 58 e 61:

Art. 58. O empenho de despesa é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição.

Art. 61. Para cada empenho será extraído um documento denominado "nota de empenho" que indicará o nome do credor, a representação e a importância da despesa bem como a dedução desta do saldo da dotação própria.

Notemos que a despesa pública deve ser provisionada através da Nota de Empenho emitida em valor suficiente a abarcar o gasto público por determinado período temporal. Em outras palavras, hipoteticamente, suponhamos uma despesa pública a qual será realizada por meio de Termo Contratual entre uma empresa privada prestadora de serviços e a UFJF cujo valor anual contratual será de 1,2 milhão de reais, em 12 parcelas mensais de 100 mil. Assim, a Nota de Empenho, previamente à execução dos serviços, deverá ser emitida no valor global de 1,2 milhão de reais ou, na hipótese mais precária, no valor suficiente a abarcar a execução contratual, pelo menos para o primeiro mês, isto é, 100 mil.

Diante dos notórios contingenciamentos orçamentários, ocorridos especialmente no ano de 2015 e neste atual exercício financeiro de 2016, observados em toda a Administração Pública do Governo Federal, e o orçamento da UFJF não espelha situação diferente, há impacto negativo na primeira etapa contábil da despesa pública que é o empenho. Evidenciamos diversas Notas de Empenho emitidas no valor simbólico de 1 real. Este procedimento visa atender ao comando legal de empenho prévio à execução da despesa pública, ao mesmo tempo que persegue o princípio da eficiência quando o gestor não espera a descentralização devida dos recursos orçamentários suficientes a empenhar e abarcar todo o gasto público e autoriza a execução dos serviços, muitas das vezes imprescindíveis ao atendimento das necessidades da sociedade, primando pelo interesse social e pela finalidade pública. Na figura 4, recortamos uma Nota de Empenho no valor de 1 real executada pela UFJF:

Figura 4: Empenho da Despesa efetuado pela UFJF no exercício de 2015

___ SIAFI2015-DOCUMENTO-CONSULTA-CONNE (NOTA DE EMPENHO)				
08/12/15 19:56		USUARIO : RODRIGO GIACOIA		
		PAGINA : 1		
UNIDADE GESTORA : 153061 / 15228 - UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA				
NUMERO : 2015LI800238		EMPENHO : 2015NE800227		
NATUREZA DESPESA: 339033 - PAS. E DESP. COM LOC.				
SEQ SUBITEM		QUANTIDADE	VALOR UNITARIO	VALOR TOTAL
_ 001 01		1,00000	1,00	1,00
CONTRATAÇAO DE PASSAGEM AEREA JUNTO A COMPANHIA CREDENCIADA				

Fonte: Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI);

Certamente, quando ocorre uma Nota de Empenho neste valor simbólico, o gestor não observa, em sua natureza de provisão, o que prescreve o comando legal quando determina que os recursos suficientes à execução de determinada despesa pública devem ser empenhados previamente à sua consubstanciação. Não atenta, também, para o planejamento necessário a prever as despesas que serão executadas dentro de determinado período que, no caso em tela, correspondem a passagens aéreas; o gestor não possui a mínima visão do quanto irá despender com as viagens dos servidores. Por conseguinte, ele, diante da premência de determinado serviço público, entende que o princípio da eficiência, nesse caso, justifica a subjugação do princípio da legalidade.

Dessa forma, ocorre a ineficiência dos controles internos quando não visualizam determinado fato que impacta negativamente o processo de gestão, pois o gestor não possui a clareza do montante da despesa pública para determinado período tendo em vista a Nota de Empenho no valor de 1 real projetar erroneamente os números afetos aos gastos públicos. Isso pode proporcionar déficit orçamentário ao final do exercício financeiro, isto é, orçamento insuficiente a abarcar previamente toda a despesa pública pelo período de um ano.

Cientes estamos de que muitas dessas situações demandam procedimentos externos à gestão da Reitoria da UFJF, centralizando suas responsabilidades, como no caso em tela, no Governo Federal, responsável pela descentralização dos recursos orçamentários por intermédio de sua Secretaria de Orçamento e Finanças da Presidência da República. Contudo, isso não quer dizer que o gestor da UFJF exime-se de responsabilidade, pois suscitamos a governança a qual representa exatamente a interação da gestão da UFJF em consonância com os responsáveis

pelo processo de gestão do Governo Federal, visando ao atendimento das políticas públicas educacionais. Quando a governança institucional alinha-se à gestão superior, ocorre a valência dos processos e procedimentos administrativos cujas ferramentas de controle observam um cenário salutar para comporem seus nortes de forma eficiente e eficaz. Assim, os princípios da legalidade e da eficiência podem e devem atuar de forma harmônica e concomitante, sem que a observância de um não prejudique a execução do outro.

No caso em tela, a governança da UFJF, alinhavada ao planejamento orçamentário e financeiro do Governo Federal, bem como integrada ao órgão de controle interno da Presidência da República — a CGU —, comunicando e compartilhando a carência de recursos orçamentários descentralizados, contribui, sobremaneira para que a execução do primeiro estágio contábil da despesa pública observe, não somente a eficiência, mas, outrossim, a legalidade.

Inegável como os procedimentos administrativos, compostos pelos atos dos servidores e gestores, diante de todo o fluxo de determinado processo, contribuem ora positivamente, ora negativamente para a gestão e para a governança institucional, diante da ineficiência ou da eficácia dos controles internos. Quando o processo chega ao gestor já conspurcado pela ineficiência de alguma etapa administrativa executada de forma inconsistente e irregular, o processo de tomada de decisão pende a contrapor os princípios da legalidade e da eficiência, ocasionando ruptura nas ferramentas de controle.

Lado outro, quando ocorre a valência dos pressupostos legais em concomitância com procedimentos eficientes de gestão, recai sobre o gestor um cenário salutar de tomada de decisão em que todos os princípios da Administração Pública são observados. Impacta positivamente a capacidade do órgão público em implantar as políticas públicas afetas a suas finalidades, isso se chama governança, que, no caso da UFJF, é a potencialidade de fomentar e implementar os processos relacionados ao ensino, à pesquisa e à extensão.

2.1.3 O controle interno na legislação pátria

O controle interno na Administração Pública brasileira teve como marco inicial a criação do Departamento Administrativo do Serviço Público, em 1936, com foco na

racionalização dos processos mediante simplificações, revisões de estruturas organizacionais e aplicações de métodos na definição de procedimentos.

Posteriormente, em 1964, a Lei Federal nº 4.320, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, traçou o fundamento do controle interno para a Administração Pública a qual, através do seu artigo 76, definiu que o Poder Executivo exerceria três tipos de controle da execução orçamentária — 1) legalidade dos atos que resultem arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações; 2) a fidelidade funcional dos agentes da administração responsáveis por bens e valores públicos; 3) o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços. Este compêndio normativo legal mostrou-se inovador ao consagrar os princípios do planejamento, do orçamento e do controle. Instituiu, ainda, como objetivo das novas técnicas orçamentárias, a eficácia dos gastos públicos.

Três anos seguintes, em 1967, surge o Decreto-Lei nº 200/67, que dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelecendo diretrizes para a Reforma Administrativa, e define que as atividades da Administração Pública obedeceriam aos princípios fundamentais do planejamento, coordenação, descentralização, delegação de competência e controle, em seu art. 6º. Já o controle seria exercido em todos os níveis e em todos os órgãos, compreendendo o controle pela chefia competente, pelos órgãos próprios de cada sistema e pelos órgãos do sistema de contabilidade e auditoria (art. 13).

Como preceito constitucional, o controle interno aparece pela primeira vez na Constituição Federal de 1967:

Art. 71 - A fiscalização financeira e orçamentária da União será exercida pelo Congresso Nacional através de controle externo, e dos sistemas de controle interno do Poder Executivo, instituídos por lei (BRASIL, 1988).

A Constituição Federal de 1988 estabeleceu com propriedade o cenário do controle interno ao mesmo tempo que determinou os princípios básicos da Administração Pública, já aventados:

Art. 70 - A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta,

quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo e pelo sistema de controle interno de cada Poder. Art. 74 Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

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

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

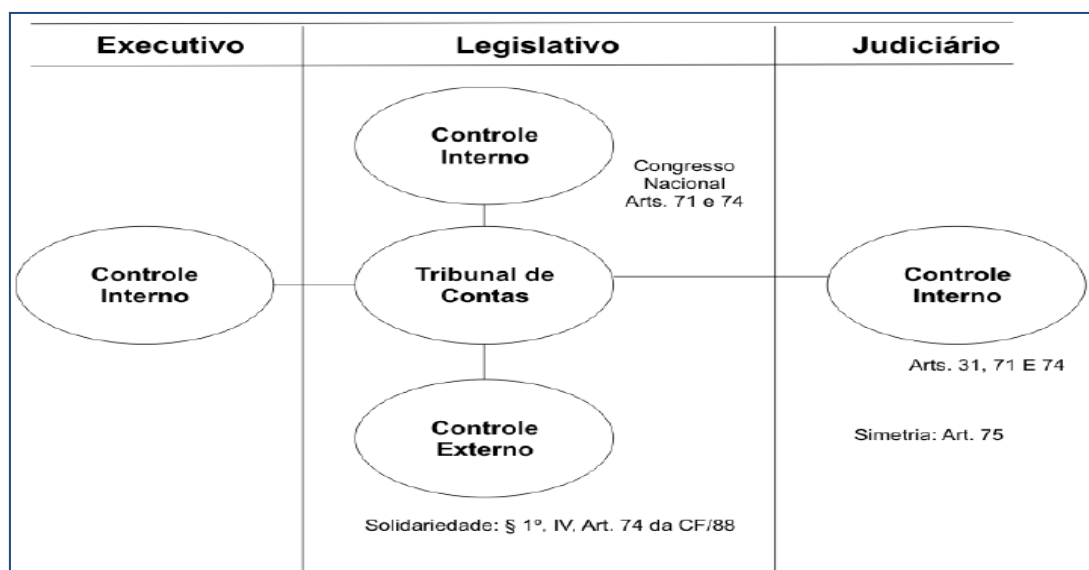
III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

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

§ 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 (BRASIL, 1988).

Assim, demonstramos na figura 5 o espectro do sistema de controle interno segundo nossa Carta Maior em voga:

Figura 5: O controle na Administração Pública segundo a CF/88



Fonte: Controle interno na administração pública: o controle interno na administração pública como um instrumento de *accountability* (LIMA, 2012).

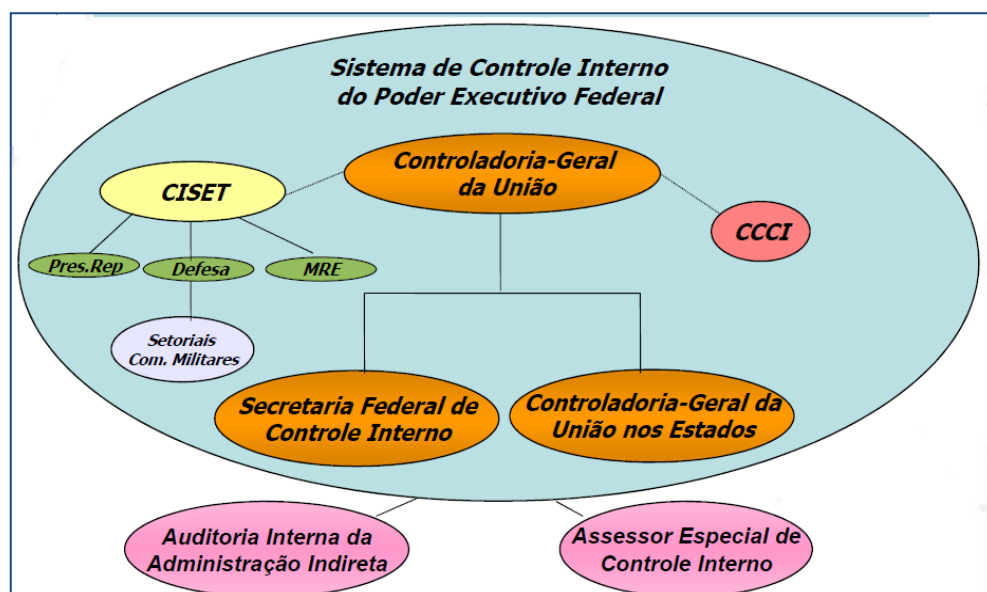
Neste cenário, a UFJF, por compor a Administração Indireta do Poder Executivo Federal, recebe a fiscalização e o monitoramento da Controladoria-Geral da União (CGU), que é o órgão de controle interno dessa esfera de poder. Cabe esclarecer que a CGU, não obstante realizar o exame da eficácia dos controles internos da UFJF, propondo recomendações necessárias ao implemento de

ferramentas eficazes de controle, não retira a qualidade e a obrigação da própria instituição em desenvolver e realizar suas metodologias de atividades de controle as quais são acompanhadas, em suas capacidades operativas, pela Auditoria Interna da UFJF.

Entretanto, a UFJF não possui uma Controladoria ou Unidade de Controle Central para que possa organizar, implementar e garantir a consecução das atividades de controle em toda a estrutura organizacional da Entidade. Considerando os controles internos do Poder Executivo Federal, é importante traçarmos o cenário onde as atividades de controle se organizam, demonstrando a imbricada relação entre controle interno e Auditoria Interna.

A estrutura atual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal é estabelecida pelo Decreto Federal nº 3.591/00 (BRASIL, 2000) e pela Lei Federal nº 10.180/01 (BRASIL, 2001), que organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, definindo como órgão central a Secretaria Federal de Controle Interno, que atua por meio de suas unidades regionais.

Figura 6: Organização e estrutura do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal



Fonte: Oficina nº 91 – Auditorias Internas – Escola de Administração Fazendária, XII Semana de Administração Orçamentária, Financeira e de Contratações Públicas (ESAF, 2015).

Na figura acima temos: Ciset – Secretaria de Controle Interno Setorial; CCCI – Comissão de Coordenação de Controle Interno; MRE – Ministério das Relações Exteriores.

A Lei Complementar Federal nº 101/00, conhecida como a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), reiterou a importância do Sistema de Controle Interno e acrescentou novas atribuições e ferramentas de controle administrativo. Esta lei estabeleceu mecanismos de controle governamental para preservar as organizações da ocorrência de ilegalidades, erros, desvios ou fraudes, zelando no cumprimento das metas fixadas e identificando possíveis ajustes, ou instituindo novos procedimentos para atender às necessidades gerenciais.

As atividades de auditoria permeiam o contexto dos controles internos através da Instrução Normativa (IN) nº 1/2001 da Secretaria Federal de Controle (SFC) a qual determina a realização dos seguintes procedimentos: avaliação da gestão e acompanhamento da execução contábil, operacional e especial.

Os trabalhos da Auditoria Interna da UFJF são executados de forma direta pelos servidores em exercício, e de forma indireta, quando realizados com a participação de servidores que desempenham atividades de auditoria em outros órgãos e instituições da Administração Pública Federal.

O estabelecimento, o funcionamento e a manutenção dos controles internos são de competência e responsabilidade do gestor. Ao órgão central do sistema, como já mencionado, cabe avaliar, diagnosticar, propor melhorias e orientar os responsáveis pelos controles de cada órgão.

Suscitamos novamente a IN nº 1/2001 da SFC para traçarmos o campo de atuação dos responsáveis pelo sistema de controle interno do Poder Executivo Federal e a relação entre a CGU, a Auditoria Interna da UFJF e os controles internos Institucionais:

Seção VIII – Normas relativas aos controles internos administrativos

1. Um dos objetivos fundamentais do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal é a avaliação dos controles internos administrativos das unidades ou entidades sob exame. Somente com o conhecimento da estruturação, rotinas e funcionamento desses controles, podem os Órgãos/Unidades de Controle Interno do Poder Executivo Federal avaliar, com a devida segurança, a gestão examinada.
2. Controle interno administrativo é o conjunto de atividades, planos, rotinas, métodos e procedimentos interligados, estabelecidos com vistas a 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 (SFC, 2001).

Com isso, depreende-se a importância da auditoria Interna da UFJF em atuar de forma integrada com o órgão de controle interno do Poder Executivo Federal, CGU, para que ocorra a melhor valência e efetividade das atividades de controle. Nosso trabalho como auditor da instituição revela eficiente sintonia entre os monitoramentos sobre os controles internos da UFJF, entre CGU e Auditoria Interna. O resultado é a semelhança das constatações e recomendações diante dos controles internos institucionais os quais, sob o ponto de vista das duas instâncias de controle, necessitam de implementos e revisões periódicas para que se traduzam em eficiência na gestão e eficácia nos procedimentos de controle.

Em função das peculiaridades das atividades precípua da UFJF — ensino, pesquisa e extensão —, não é dada a devida relevância aos controles, isto é, o administrador público, contrariando uma das principais funções da ciência da administração, não executa o controle adequado.

O sucesso na implantação de planos que tendem a modificar rotinas e comportamentos depende, inquestionavelmente, da forma como são conduzidos. Não se pode negligenciar o fato de que são pessoas que agirão na execução dos controles e que o serviço público tem certas peculiaridades não encontradas na iniciativa privada. Naturalmente, ninguém aprecia ser controlado, mas, na seara do ensino público superior, há especial dificuldade.

A seguir, elencamos algumas características da gestão da UFJF, demonstradas na subseção 1.4.1 – Achados de auditoria, quando, por intermédio de nossa equipe de auditoria interna, auditamos a qualidade da gestão nas áreas de licitações, contratos e compras; sustentabilidade ambiental; transportes; e convênios, acordos e instrumentos congêneres de repasse financeiro:

- dificuldade para medir resultados, pela falta de parâmetros externos;
- não há risco de descontinuidade, porque a instituição não está sujeita a falências;
- relativa estabilidade funcional dos agentes, que só perdem o emprego em situações especialíssimas;
- grande rotatividade das funções da alta administração (agentes políticos) devido à vinculação político-partidária;

- ausência de uma política de padronização e valorização de ferramentas informatizadas de controle;
- a percepção errônea do gestor de que não há risco financeiro ou patrimonial para os administradores, porque o investimento vem da sociedade.

Essas ocorrências tendem a dificultar a implantação de dispositivos de controles e de mudanças comportamentais. Citamos, outrossim, a perspectiva psicossocial do controle, sobre a qual Gomes (1999) relaciona as seguintes observações:

1) os sistemas de controle influem e sofrem influência das pessoas, de forma que o comportamento individual não somente depende do desenho formal e técnico do sistema mas também das características pessoais e organizacionais; 2) a pessoa é limitadamente racional e não intenta maximizar totalmente seus objetivos, satisfazendo-se com um nível inferior; os objetivos globais da organização podem apresentar conflitos com os objetivos individuais; 3) o controle do comportamento individual pode ser alcançado não só por técnicas quantitativas, mas pela motivação, participação e formulação de objetivos; e 4) a motivação independe da influência dos incentivos extrínsecos, está condicionada por fatores intrínsecos (GOMES, 1999).

Por fim, para que se torne efetivo o modelo de controle interno eficaz e eficiente na UFJF, contribuindo para o processo de gestão e agindo de forma integrada à governança institucional, é importante a observação de medidas corretivas ou complementares, a fim de adequar toda a estrutura organizacional ao conceito e aos procedimentos de controle. Caso contrário, poderá ocorrer a ausência de sintonia entre o gestor e os processos administrativos, o que tenderá a uma percepção equivocada dos procedimentos internos que, por sua vez, redundariam em uma dificuldade de identificação de impropriedades e irregularidades, bem como de apontar falhas e de diagnosticar riscos.

2.2 Aspectos metodológicos

A pesquisa terá como base a metodologia COSO adaptada e implementada para verificarmos o real grau de eficiência e de eficácia dos controles internos e a sua percepção de importância para os gestores responsáveis pelos três macroprocessos da UFJF — ensino, pesquisa e extensão. Essas três áreas foram escolhidas observando dois pontos principais: o fato de já termos aplicado a ferramenta COSO em outras áreas consideradas atividades-meio da instituição

(subseção 1.4.1) e, assim, identificarmos a qualidade dos controles para essas grandes áreas, fechando, com isso, o ciclo de análise dos controles internos da UFJF. Lado outro, a escolha recai sobre esses macroprocessos por nos direcionar exatamente ao objetivo estratégico de uma universidade de ensino superior que é a qualidade do ensino, a abrangência das pesquisas e o resultado social das atividades de extensão.

A adaptação na estrutura das perguntas da ferramenta COSO se faz necessária tendo em vista as três finalidades de uma instituição de ensino público superior apresentarem aspectos qualitativos — sociais, culturais, intelectivos e cognitivos. Estes não são de identificação imediata por meio dos questionamentos básicos da ferramenta COSO. Essas adaptações necessárias serão tratadas em subseção seguinte.

Considerando que os questionamentos COSO não são enrijecidos, sendo possível a sua alteração para uma melhor adaptação e adequação às características principais da organização a ser analisada, implementaremos essa modificação com foco no melhor resultado da pesquisa para que possamos atribuir valores sobre a eficiência e a eficácia dos controles internos das atividades finalísticas da UFJF.

Na subseção subsequente, trataremos os fundamentos do COSO, bem como seus componentes principais e como esses elementos se relacionam com os objetivos institucionais e com as unidades administrativas da entidade. As três faces da pirâmide COSO (Figura 3) interligam-se e refletem a percepção acurada dos controles internos da instituição analisada diante da aplicação e mensuração dos questionamentos.

Ainda na seção seguinte, serão demonstrados e evidenciados os resultados da análise contendo a compilação das informações extraídas da metodologia adaptada COSO e suas indicações a respeito dos controles internos da UFJF sob o aspecto de sua contribuição para o processo de gestão e a governança institucional.

2.2.1 Metodologia COSO

A National Commission on Fraudulent Financial Reporting (Comissão Nacional sobre Fraudes em Relatórios Financeiros), também denominada Treadway Commission, sobrenome de seu responsável principal, James C. Treadway, foi

concebida para atuar nos Estados Unidos da América, notadamente como uma iniciativa independente do setor privado. Foi criada com a finalidade de estudar as causas da ocorrência de fraudes em relatórios financeiros e contábeis, bem como desenvolver recomendações para empresas de capital aberto e seus auditores independentes, assim como para as instituições educativas.

Essa Comissão foi patrocinada por cinco grandes associações de profissionais de classes ligadas à área financeira, sendo totalmente independente de suas entidades patrocinadoras — American Institute of Certified Public Accounts (Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados) (AICPA); American Accounting Association (Associação Americana de Contadores) (AAA); Financial Executives International (Executivos Financeiros Internacionais) (FEI); The Institute of Internal Auditors (Instituto dos Auditores Internos) (IIA); e Institute of Management Accountants (Instituto dos Contadores Gerenciais) (IMA).

A Comissão emitiu um relatório, em 1987, no qual era enfatizada a importância dos controles internos para a redução da incidência de relatórios financeiros fraudulentos, consoante:

A mensagem sobre controles internos que a administração passa para o restante da entidade desempenha papel fundamental na prevenção de fraudes financeiras, pois influencia o ambiente corporativo no qual os relatórios financeiros são preparados. Todas as companhias abertas deveriam manter controles internos que proporcionassem segurança razoável de que a produção de relatórios financeiros fraudulentos seria impedida ou detectada em estágios iniciais. As organizações que patrocinam a Comissão deveriam cooperar no desenvolvimento de diretrizes adicionais sobre sistemas de controles internos (BOYNTON et al., 2002, p.320).

A atuação da Comissão diante dos controles internos é evidenciada quando suscitamos as finalidades precípuas das ferramentas de controle consoante definição própria do documento COSO (Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission):

Controles internos são um processo, conduzido pelo conselho de diretores, 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:

- eficácia e eficiência das operações;
- confiabilidade de relatórios financeiros; e
- cumprimento de leis e regulamentações aplicáveis (COSO, 1992, p.1).

Estas três categorias consistem na face superior da figura 3 a qual reflete os objetivos principais nos quais a organização procura atuar de forma criteriosa e controlada para que os resultados operacionais, financeiros, gerenciais e legais sejam alcançados.

Posteriormente, em 1992, a referida Comissão transformou-se em Comitê, passando a ser conhecida como COSO – The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (Comitê das Organizações Patrocinadoras). Neste mesmo ano, o Comitê emitiu um relatório intitulado Internal Control - Integrated Framework (Controles Internos – Um Modelo Integrado), que se tornou referência mundial para o estudo e a aplicação dos controles internos (COSO I). De acordo com o Comitê, havia a necessidade de estabelecer uma ferramenta de controle eficaz e que pudesse parametrizar o monitoramento e a avaliação dos controles internos:

Estabelecer uma única definição de controles internos que atendesse a necessidade de diferentes interessados e fornecer um padrão contra o qual empresas e outras entidades pudessem avaliar seus sistemas de controles e determinar como poderiam aperfeiçoá-los (BOYNTON et al., 2002, p.320).

Desse modo, o COSO é uma organização americana não governamental que tem como objetivo promover a qualidade de relatórios contábeis por meio da gestão ética, de controles internos efetivos e da governança corporativa (SILVA, 2009). Em linhas gerais, o referencial COSO auxilia na identificação dos objetivos essenciais do negócio de qualquer organização e define controle interno e seus componentes, fornecendo critério a partir dos quais os sistemas de controle podem ser avaliados (COCURULLO, 2004, p.68).

O COSO I (1992) é considerado um modelo de controle para ser adaptado às peculiaridades de cada organização, implementando-se um referencial teórico próprio para monitoramento e avaliação do sistema de controle interno. A integração das dimensões é representada numa estrutura tridimensional em forma de cubo. Embora existam outros modelos, a estrutura tornou-se referência mundial e foi incorporada em políticas, normas, regulamentos e até leis, por milhares de organizações em todo o mundo.

O referencial COSO identifica os objetivos essenciais da organização e parametriza os controles internos, fornecendo critérios para monitoramento e

avaliação do respectivo sistema de controle interno da organização. Assim, subsídios são gerados para que a administração, a auditoria e os demais interessados possam utilizar, avaliar e validar os controles.

Pelo COSO I, o controle interno é um processo constituído de cinco componentes, que são relacionados entre si — ambiente de controle; avaliação de riscos; atividades de controle; informação e comunicação; e monitoramento (ver figura 3). Cada um desses cinco componentes é detalhadamente definido e interpretado na subseção próxima quando demonstraremos a adaptação no questionário COSO necessária à precisa coleta de informações a respeito do grau de eficiência e de eficácia dos controles internos da UFJF considerando suas atividades principais e estratégicas.

Ressaltamos que o COSO possui uma série de compilados sobre controle interno, bem como sobre suas áreas correlatas e influentes, os quais estão selecionados em quatro grupos principais: Governança e Desempenho Operacional; Controle Interno; Gerenciamento de Riscos Corporativos; e Discussão da Fraude²³. Notadamente, considerando o maior grau de aplicabilidade em instituições públicas, elegemos como os documentos principais do Comitê: Controle Interno – Estrutura Integrada (COSO, 2013), integrante do grupo Controle Interno, também denominado COSO I; e Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada (COSO, 2007), do grupo Gerenciamento de Riscos Corporativos, chamado de COSO II.

O COSO I, inicialmente concebido em 1992 até a sua versão mais recente de 2013, está integralmente focado na análise da atuação dos controles internos enquanto instâncias de avaliação e correição. Já o COSO II, com sua única versão em 2004 e tradução para o português em 2007, aumenta o escopo dos controles internos e estabelece ênfase na gestão dos riscos corporativos e sua influência nas ferramentas de controle, aumentando, dessa forma, a abrangência do componente chamado avaliação de riscos.

No COSO I, temos cinco componentes - ambiente de controle; avaliação de riscos; atividades de controle; informação e comunicação; e atividades de monitoramento. Enquanto que o COSO II extrapola o segundo componente em mais dois componentes – identificação de eventos; e resposta a risco – e incorpora mais outro componente – fixação de objetivos – totalizando, assim, oito componentes.

²³

Disponível em: <<http://www.coso.org/>>. Acesso em: 30 maio. 2016.

Considerando que o COSO II está mais voltado para riscos advindos de um ambiente externo de competitividade e – característica ainda incipiente para a Administração Pública brasileira – vamos adotar o COSO I como ferramental básico para nossa avaliação.

Assim, na subseção seguinte, iremos pontuar os componentes do COSO I, a base para o desenvolvimento de nossa pesquisa e de nossa análise, elencando as adaptações necessárias à perfeita conjunção entre o questionário COSO e as atividades de ensino, de pesquisa e de extensão da UFJF.

2.2.2 Percurso de evidências e metodologia COSO adequada

A subseção anterior demonstrou a metodologia COSO em sua essência e os seus componentes principais os quais buscam elencar as potencialidades, os pontos nevrálgicos e as possíveis ausências de atuação dos controles internos da entidade analisada. Consoante citado na subseção anterior, o COSO possui uma série de compilados estratificados em quatro grandes grupos: Governança e Desempenho Operacional; Controle Interno; Gerenciamento de Riscos Corporativos; e Discussão da Fraude. A nossa pesquisa se fundamentará no COSO I constante do grupo Controle Interno versão atualizada Controle Interno – Estrutura Integrada (COSO, 2013), e o questionário encontra-se no Apêndice. As quinze perguntas do questionário COSO pautam os cinco componentes com suas principais características.

A seguir, demonstraremos a relação entre o conceito e atuação de cada componente COSO e seus respectivos questionamentos padrões. O componente Ambiente de Controle denota a importância do conjunto de normas e procedimentos que norteiam cada unidade administrativa conferindo atenção aos valores éticos, à governança corporativa e suas responsabilidades.

Tabela 4: Componentes COSO I – Ambiente de Controle

Componente	Descrição
Ambiente de controle	O ambiente de controle é um conjunto de normas, processos e estruturas que fornece a base para a condução do controle interno por toda a organização. A estrutura de governança e a alta administração estabelecem uma diretriz sobre a importância do controle interno, inclusive das normas de conduta esperadas. A administração reforça as expectativas nos vários níveis da organização. O ambiente de controle abrange a integridade e os valores éticos da organização;

	os parâmetros que permitem à estrutura de governança cumprir com suas responsabilidades de supervisionar a governança; a estrutura organizacional e a delegação de autoridade e responsabilidade; o processo de atrair, desenvolver e reter talentos competentes; e o rigor em torno de medidas, incentivos e recompensas por performance. O ambiente de controle resultante tem impacto pervasivo sobre todo o sistema de controle interno.
--	--

Fonte: Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission COSO: Controle Interno – Estrutura Integrada (COSO, 2013).

Para este componente, surgem os seguintes questionamentos correlatos, os quais possuem escala de gradação da seguinte forma: 1 – totalmente inválida; 2 – parcialmente inválida; 3 – neutra; 4 – parcialmente válida; 5 – totalmente válida. Esta escala, considerando a nosso modelo de entrevista de cunho qualitativo, será retirada e iremos traçar, através das respostas dos gestores, o nível de aplicabilidade de cada quesito.

Tabela 5: Questionário COSO I – Ambiente de Controle

ELEMENTOS DO SISTEMA DE CONTROLES INTERNOS A SEREM AVALIADOS	VALORES				
Ambiente de Controle	1	2	3	4	5
1. A Pró-Reitoria possui comprometimento com a integridade e os valores éticos.					
2. A estrutura funcional da Pró-Reitoria demonstra independência em relação aos seus servidores e favorece o desenvolvimento e o desempenho dos controles internos.					
3. A estrutura funcional da Pró-Reitoria estabelece os níveis de subordinação e as responsabilidades adequadas à consecução dos objetivos.					
4. A Pró-Reitoria demonstra comprometimento para desenvolver talentos competentes de seus servidores.					
5. A Pró-Reitoria faz com que os servidores assumam responsabilidades por suas funções de controle interno da busca pelos objetivos.					

Fonte: Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission COSO: Controle Interno – Estrutura Integrada (COSO, 2013).

O componente COSO Avaliação de Riscos remete a uma análise comparativa entre os objetivos da unidade e os resultados alvejados. Isto é, considera as vicissitudes internas e externas que possam prejudicar o atingimento dos resultados programados.

Tabela 6: Componente COSO I – Avaliação de Riscos

Componente	Descrição
Avaliação de	Toda entidade enfrenta vários riscos de origem tanto interna quanto externa. Define-se risco como a possibilidade de que um evento ocorra e afete adversamente a realização dos objetivos. A avaliação de riscos envolve um

riscos	processo dinâmico e iterativo para identificar e avaliar os riscos à realização dos objetivos. Esses riscos de não atingir os objetivos em toda a entidade são considerados em relação às tolerâncias aos riscos estabelecidos. Dessa forma, a avaliação de riscos estabelece a base para determinar a maneira como os riscos serão gerenciados. Uma condição prévia à avaliação de riscos é o estabelecimento de objetivos, ligados aos diferentes níveis da entidade. A administração especifica os objetivos dentro das categorias: operacional, divulgação e conformidade, com clareza suficiente para identificar e analisar os riscos à realização desses objetivos. A administração também considera a adequação dos objetivos à entidade. A avaliação de riscos requer ainda que a administração considere o impacto de possíveis mudanças no ambiente externo e dentro de seu próprio modelo de negócio que podem tornar o controle interno ineficaz.
--------	--

Fonte: Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission COSO: Controle Interno – Estrutura Integrada (COSO, 2013).

Assim, os questionamentos a seguir buscam identificar essa relação entre planejamento e resultados na medida em que se busca a percepção de atividades voltadas à gestão de riscos:

Tabela 7: Questionário COSO I – Avaliação de Riscos

ELEMENTOS DO SISTEMA DE CONTROLES INTERNOS A SEREM AVALIADOS	VALORES				
Avaliação de Risco	1	2	3	4	5
6. A Pró-Reitoria especifica os objetivos com clareza suficiente, a fim de permitir a identificação e a avaliação dos riscos associados aos objetivos.					
7. A Pró-Reitoria identifica os riscos à realização de seus objetivos e analisa os riscos como uma base para determinar a forma como devem ser gerenciados.					
8. A Pró-Reitoria considera o potencial para erros e falhas na avaliação dos riscos à realização dos objetivos.					
9. A Pró-Reitoria identifica e avalia as mudanças que poderiam afetar, de forma significativa, as atividades de controle interno.					

Fonte: Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission COSO: Controle Interno – Estrutura Integrada (COSO, 2013)

O elemento Atividades de Controle, no qual estão inseridos os procedimentos que buscam a prevenção e a correção de inconsistências nos processos administrativos. Surge a segregação de funções como quesito importante a ser observado:

Tabela 8: Componente COSO I – Atividades de Controle

Componente	Descrição
Atividades de controle	Atividades de controle são ações estabelecidas por meio de políticas e procedimentos que ajudam a garantir o cumprimento das diretrizes determinadas pela administração para mitigar os riscos à realização dos objetivos. As atividades de controle são desempenhadas em todos os níveis da entidade, em vários estágios dentro dos processos corporativos e no ambiente tecnológico. Podem ter natureza preventiva ou de detecção e abranger uma série de atividades manuais e automáticas, como autorizações e aprovações, verificações, reconciliações e revisões de desempenho do negócio. A segregação de funções é geralmente inserida na seleção e no desenvolvimento das atividades de controle. Nos casos em que a segregação de funções seja impraticável, a administração deverá selecionar e desenvolver atividades alternativas de controle.

Fonte: Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission COSO: Controle Interno – Estrutura Integrada (COSO, 2013).

Na análise do grau de consistência deste componente, os seguintes questionamentos buscam identificar o nível de atuação das atividades relacionadas ao controle interno:

Tabela 9: Questionário COSO I – Atividades de Controle

ELEMENTOS DO SISTEMA DE CONTROLES INTERNOS A SEREM AVALIADOS	VALORES				
Atividades de Controle	1	2	3	4	5
10.A Pró-Reitoria seleciona e desenvolve atividades de controle que contribuem para a redução, a níveis aceitáveis, dos riscos à realização dos objetivos.					
11.A Pró-Reitoria seleciona e desenvolve atividades gerais de controle sobre a tecnologia para apoiar a realização dos objetivos.					
12.A Pró-Reitoria estabelece atividades de controle por meio de políticas que estabelecem o que é esperado e os procedimentos que colocam em prática essas políticas.					

Fonte: Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission COSO: Controle Interno – Estrutura Integrada (COSO, 2013).

Partimos agora para o quarto elemento COSO, o qual busca fomentar a comunicação interna e externa da unidade administrativa, observando as qualidades da tempestividade, abrangência, oportunidade, integridade e clareza. Nesse sentido, consoante o compilado COSO (2013), este componente COSO denominado Informação e Comunicação possui as seguintes características:

Tabela 10: Componente COSO I – Informação e Comunicação

Componente	Descrição
Informação e comunicação	A informação é necessária para que a entidade cumpra responsabilidades de controle interno a fim de apoiar a realização de seus objetivos. A administração obtém ou gera e utiliza informações importantes e de qualidade, originadas tanto de fontes internas quanto externas, a fim de apoiar o funcionamento de outros componentes do controle interno. A comunicação é o processo contínuo e iterativo de proporcionar, compartilhar e obter as informações necessárias. A comunicação interna é o meio pelo qual as informações são transmitidas para a organização, fluindo em todas as direções da entidade. Ela permite que os funcionários recebam uma mensagem clara da alta administração de que as responsabilidades pelo controle devem ser levadas a sério. A comunicação externa apresenta duas vertentes: permite o recebimento, pela organização, de informações externas significativas, e proporciona informações a partes externas em resposta a requisitos e expectativas.

Fonte: Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission COSO: Controle Interno – Estrutura Integrada (COSO, 2013).

Assim, os questionamentos relacionados a este elemento COSO e que buscam compreender o grau de confiabilidade das informações, bem como o trâmite eficiente das comunicações, são:

Tabela 11: Questionário COSO I – Informação e Comunicação

ELEMENTOS DO SISTEMA DE CONTROLES INTERNOS A SEREM AVALIADOS	VALORES				
Informação e Comunicação	1	2	3	4	5
13.A Pró-Reitoria obtém ou gera e utiliza informações significativas e de qualidade para apoiar o funcionamento do controle interno.					
14.A Pró-Reitoria transmite internamente as informações necessárias para apoiar o funcionamento do controle interno, inclusive os objetivos e responsabilidades pelo controle.					
15.A Pró-Reitoria comunica-se com os públicos externos (outras Pró-Reitorias e Unidades Acadêmicas) sobre assuntos que afetam o funcionamento do controle interno.					

Fonte: Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission COSO: Controle Interno – Estrutura Integrada (COSO, 2013).

Por fim, como último componente COSO, observamos a importância relacionada ao chamado ciclo administrativo, ou seja, planejamento, organização, direção e controle. Este ciclo há que ser constantemente monitorado para que ocorra a aproximação entre objetivos e resultados. Assim, o compilado COSO (2013) avança sobre este componente denominado Atividades de Monitoramento:

Tabela 12: Componente COSO I – Atividades de Monitoramento

Componente	Descrição
Atividades de monitoramento	Uma organização utiliza avaliações contínuas, independentes, ou uma combinação das duas, para se certificar da presença e do funcionamento de cada um dos cinco componentes de controle interno, inclusive a eficácia dos controles nos princípios relativos a cada componente. As avaliações contínuas, inseridas nos processos corporativos nos diferentes níveis da entidade, proporcionam informações oportunas. As avaliações independentes, conduzidas periodicamente, terão escopos e frequências diferentes, dependendo da avaliação de riscos, da eficácia das avaliações contínuas e de outras considerações da administração. Os resultados são avaliados em relação a critérios estabelecidos pelas autoridades normativas, órgãos normatizadores reconhecidos ou pela administração e a estrutura de governança, sendo que as deficiências são comunicadas à estrutura de governança e administração, conforme aplicável.

Fonte: *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* COSO: Controle Interno – Estrutura Integrada (COSO, 2013).

Com isso, percebemos que os quesitos COSO para este componente buscam a identificação do grau de atuação das atividades que avaliam e monitoram os procedimentos de controle implantados na unidade.

Tabela 13: Questionário COSO I – Atividades de Monitoramento

ELEMENTOS DO SISTEMA DE CONTROLES INTERNOS A SEREM AVALIADOS	VALORES				
Monitoramento	1	2	3	4	5
16.A Pró-Reitoria seleciona, desenvolve e realiza avaliações contínuas e/ou independentes para se certificar da presença e do funcionamento dos componentes do controle interno.					
17. A Pró-Reitoria avalia e comunica deficiências no controle interno em tempo hábil aos responsáveis por tomar ações corretivas, inclusive a estrutura de governança e alta administração, conforme aplicável.					

Fonte: *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* COSO: Controle Interno – Estrutura Integrada (COSO, 2013).

Continuando nossa descrição da matriz COSO (figura 3), e considerando a sua face superior, temos a estrutura dos objetivos institucionais os quais são estratificados em três categorias, consoante cada aspecto do controle interno:

Tabela 14: Objetivos COSO I

Categorias de Objetivos	Definição
Operacional	Esses objetivos relacionam-se à eficácia e à eficiência das operações da entidade, inclusive as metas de desempenho financeiro e operacional e a salvaguarda de perdas de ativos.
Divulgação	Esses objetivos relacionam-se a divulgações financeiras e não financeiras, internas e externas, podendo abranger os requisitos de confiabilidade, oportunidade, transparência ou outros termos estabelecidos pelas autoridades normativas, órgãos normatizadores reconhecidos, ou às políticas da entidade.
Conformidade	Esses objetivos relacionam-se ao cumprimento de leis e regulamentações às quais a entidade está sujeita.

Fonte: Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission COSO: Controle Interno – Estrutura Integrada (COSO, 2013).

Existe ainda uma relação direta entre os objetivos (dimensão superior da matriz COSO I), que são o que a entidade busca alcançar, os componentes (dimensão frontal da Matriz COSO I), que representam o que é necessário para atingir os objetivos, e a estrutura organizacional da entidade (dimensão lateral da matriz COSO) - as unidades administrativas.

Os quinze questionamentos COSO I estabelecem princípios os quais representam cada componente de controle (Ambiente de Controle; Avaliação de Riscos; Atividades de Controle; Informação e Comunicação; Atividades de Monitoramento). Considerando que esses princípios são originados diretamente dos componentes, a UFJF poderá ter seu sistema de controle interno eficaz ao aplicar todos os princípios. Todos os princípios aplicam-se aos objetivos operacionais, divulgação e conformidade.

Buscando uma melhor adequação e simbiose entre o questionário COSO e seus componentes com as especificidades dos objetivos estratégicos de uma universidade federal de ensino, permeando produtos relacionados à pesquisa, ao ensino e à extensão, fizemos três adaptações fundamentais, incluído supressões, suplementações e mudança do método de aplicação, a este compilado de questões, originalmente proposto pelo Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission em 1992 e atualizado até a sua última versão Controle Interno – Estrutura Integrada (COSO, 2013). Pontuaremos, a seguir, as três adaptações e relataremos as causas e as justificativas dos implementos necessários sobre o compilado de questões original.

O questionário COSO aborda aspectos qualitativos, entretanto, é aplicado observando uma escala de classificação quantitativa de 1 a 5 de forma a representar respostas que variam de totalmente inválida a totalmente válida, passando por parcialmente válida/inválida e neutra.

Considerando que as áreas a serem analisadas – pesquisa, ensino e extensão – consistem em processos de gestão específicos e não se pautam essencialmente em feições de cunho técnico e operacional, observando, outrossim, dados estratégicos e qualitativos, desprezaremos a escala de qualificação do questionário COSO original para, na primeira adequação do compilado das perguntas, conceder um caráter mais qualitativo à pesquisa.

A retirada da escala de classificação COSO é possível, pois se trata de um questionário não enrijecido, podendo ser moldado às características próprias de cada entidade a ser pesquisada. A concepção original da metodologia COSO, com a sua primeira edição em 1992, pautou-se em empresas privadas cujo foco era estudar as causas da ocorrência de fraudes em relatórios financeiros e contábeis, bem como desenvolver recomendações para empresas de capital aberto e seus auditores independentes, assim como para as instituições educativas.

Com a importância que a metodologia conquistou ao longo dos anos supervenientes, demonstrando resultados vindouros para a gestão e para a governança de entidades privadas, naturalmente passou-se a implantar tal ferramenta de análise dos controles internos também na Administração Pública. A CGU e o TCU foram os grandes fomentadores da metodologia cujos relatórios emitidos começaram a relatar os pressupostos COSO em suas auditorias na Administração Pública. Como exemplo, citamos: o Acórdão TCU nº 1.610/2013- Plenário, sobre avaliação dos controles internos da área de licitações e contratos dos hospitais universitários (TCU, 2013); Acórdão TCU nº 673/2015- Plenário, sobre auditoria operacional para a promoção da gestão de riscos na agência nacional de vigilância sanitária (TCU, 2015); Relatório CGU nº 201305969, auditoria sobre prestação de contas anual da Universidade Federal de Minas Gerais; e o Relatório CGU nº 201503605, auditoria sobre prestação de contas anual da Secretaria de Fomento para Ações em Transportes do Ministério dos Transportes.

Com a primeira adaptação no questionário COSO – a retirada da escala numérica, visando a maior legitimidade e fidedignidade nas respostas –, realizamos a segunda adaptação que chamamos de implementação de novos quesitos.

Certamente, uma universidade federal é recheada de intrincados métodos de informações os quais se sobrepõem em um cenário de interdisciplinaridade na gestão. A gestão propriamente dita da educação consiste em um meandro de conceitos e dados advindos de diversas áreas as quais não ficam essencialmente restritas às ações de governança. Aspectos educacionais, sociais, econômicos, culturais e, sobretudo, de resultado – considerando as atividades fins Institucionais – não podem ser desprezados e tendem a representar parcela de análise sobre os controles internos. Assim, para cada macroprocesso institucional – ensino, pesquisa e extensão –, desenvolvemos questões suplementares específicas (Apêndice) no sentido de atingir maior proximidade dos cinco componentes da metodologia COSO – ambiente de controle; avaliação de riscos; atividades de controle; informação e comunicação; e atividades de monitoramento - com as especificidades de cada objetivo da educação pública superior.

Demonstrando como foram elaboradas as questões suplementares, mencionamos a questão extra específica de nº 1, para a gestão da extensão: “Como são monitorados os grupos incubados?” Esta questão está diretamente relacionada ao componente COSO Atividades de Monitoramento na medida em que confere maior credibilidade às respostas do gestor quando tratamos dados relativos a um cenário que pontua tanto aspectos quantitativos quanto qualitativos. Necessária se faz uma pesquisa que possua a potencialidade de enxergar não somente a atuação dos controles internos sobre os processos e procedimentos administrativos mas, sobretudo, os resultados do macroprocesso institucional sob a visão do gestor comprometido com a educação de qualidade.

No contexto da gestão do ensino, citamos a questão extra específica de nº 3 — “Como são processadas a comunicação e o *feedback* com as diversas unidades acadêmicas [...]?” — a qual está intimamente ligada ao componente COSO Informação e Comunicação, proporcionando, assim, maior clareza do que realmente a gestão do ensino está comprometida com resultados dentro de um cenário de controle interno que possa garantir a comunicação entre os diversos atores envolvidos ao processo de ensino, bem como a integração entre as demais instâncias de gestão e de ensino necessárias ao desenvolvimento estratégico da educação pública.

Ainda, a questão extra específica de nº 3 — “Todos os projetos de pesquisa, bem como os bolsistas, estão cadastrados no SIGA-PESQUISA?” — da atividade

finalística pesquisa, reflete um corolário do componente COSO Atividades de Controle de forma a conceder maior transparência nas respostas do gestor. Proporciona também um grau mais acurado do pesquisador enquanto ocorre a simbiose de dados entre planejamento estratégico da gestão da extensão e resultados obtidos junto à sociedade. Em educação pública, não há que se falar em resultados institucionais sem levar em consideração o interesse social e a finalidade pública – aspectos preponderantes em quaisquer entidades públicas.

Essa interação entre as questões específicas de cada macroprocesso institucional e os componentes COSO foi observada quando da elaboração de todas as questões extras, o que proporcionou uma maior aproximação da nossa percepção da atuação dos controles internos, considerando não somente os pressupostos das metodologias e processos de controle, mas, sobretudo, as políticas públicas peculiares de uma instituição de ensino superior em seus aspectos finalísticos sobre o ensino, a pesquisa e a extensão.

Com essa segunda adaptação no questionário COSO, incorporamos aspecto qualitativo à metodologia e nos aproximamos mais dos dados afetos à gestão do ensino, da pesquisa e da extensão, dentro de uma concepção de coleta de dados que certamente nos reportará maior transparência e fidedignidade nas informações obtidas. Por conseguinte, proporcionará o desenvolvimento qualificado de ferramentas de controle apropriadas para cada atividade-fim da educação pública desenvolvida e implantada na UFJF.

A terceira adaptação ao questionário COSO está relacionada à sua forma de aplicação. O questionário COSO original busca uma quantificação específica segundo a visão do gestor por meio da pontuação marcada nas colunas numeradas, a qual omitimos na nossa metodologia adaptada. Porém, consoante a primeira e a segunda adaptação que primaram por conceder caráter mais qualitativo à coleta dos dados, naturalmente, fomos impelidos a optar pela aplicação do questionário em forma de entrevista. Isso se fez necessário face à relação existente entre as questões base do compilado original e as questões específicas de cada área educacional as quais são mais bem visualizadas quando estamos entrevistando o gestor e direcionando as perguntas de forma a proporcionar melhor enredo às informações requeridas.

A aplicação em forma de questionário, estando o entrevistador ao largo das respostas, simplesmente enviando as questões, por documento físico ou

digitalizado, para posterior extração e compatibilidade das respostas, pode proporcionar certo distanciamento da resposta do gestor com a realidade institucional. Isto é, quando o pesquisador não está presente durante o processo de coleta das informações, o pesquisado pode tender a apor respostas desconexas e até mesmo contrapostas a outros quesitos. Como, por exemplo, considerando a gestão do ensino, pode-se obter uma resposta positiva ao questionamento COSO nº 17, componente Monitoramento — “A Pró-Reitoria avalia e comunica deficiências no controle interno em tempo hábil aos responsáveis por tomar ações corretivas [...]?” — e, lado outro, apontar divergências na questão extra específica de nº2 “O planejamento da Pró-Reitoria (Regimento Acadêmico da Graduação) está de acordo com a Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional? Caso negativo, quais os pontos divergentes?”. Essa possibilidade é descartada na medida em que a entrevista direciona melhor as perguntas de forma a extrair a visão do gestor em sua concepção macro, abrangendo os componentes afetos às atividades de controle sob a ótica da eficácia na execução das políticas públicas.

O método de entrevista propõe conferir maior fidedignidade às respostas na medida em que direcionaremos as perguntas diante das respostas dos gestores de forma a garantir uma linearidade no processo de entrevista sem perder o foco da coleta de informações necessárias. Demonstraremos, destarte, o grau de eficiência e de eficácia dos controles internos implantados na gestão do ensino, da pesquisa e da extensão da UFJF.

Por fim, a entrevista foi anotada em papel no momento das respostas e, outrossim, gravada em mídia digital. Foi entrevistado um gestor, com mais de um ano de exercício, em cada Pró-Reitoria analisada – Pró-Reitoria de Pós-Graduação e Pesquisa, Pró-Reitoria de Graduação, e Pró-Reitoria de Extensão. Notadamente, o nosso escopo de entrevistados era composto por dois servidores com vínculo superior a um ano em cada Pró-Reitoria. Diante da dificuldade em realizar as entrevistas por conta da iminente transição da gestão 2014-2016 para a gestão 2016-2020, ocorrida em abril de 2016, a opção foi a de reduzir o número de entrevistados para um por Pró-Reitoria. Assim, os entrevistados ainda atuavam sob a gestão anterior, ou seja, gestão 2014-2016.

2.3 Analisando os controles internos da UFJF

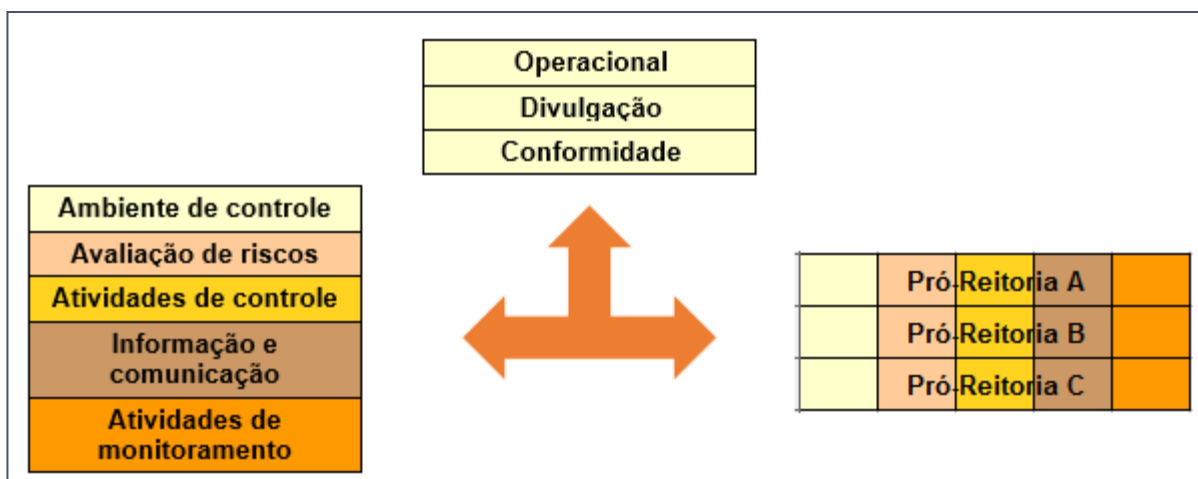
Diante das respostas conquistadas por meio da aplicação dos questionamentos COSO, bem como das questões extras específicas, para cada unidade administrativa afeta ao ensino, à pesquisa e à extensão da UFJF, em forma de entrevista, analisaremos como os dados extraídos demonstram e indicam a atuação dos controles internos dentro do cenário da eficiência e da eficácia.

Considerando que nossa pesquisa pautou-se nos cinco componentes COSO, iremos delinear nossa análise seguindo este roteiro, isto é, demonstrando a atuação dos controles internos em seus aspectos de Ambiente de Controle, Avaliação de Riscos, Atividades de Controle, Informação e Comunicação e Monitoramento.

Para isso, iremos relacionar as três dimensões da matriz COSO I (figura 3) em uma única estrutura plana para que possamos analisar de forma integrada todos os elementos do controle interno. Serão integradas de forma didática as três dimensões da matriz COSO I: dos componentes (face frontal), descrita na tabela 4; dos objetivos (face superior), descrita na tabela 5; e da estrutura organizacional (face lateral) que, no nosso caso, é representada pelas três Pró-Reitorias responsáveis pelo ensino, pela pesquisa e pela extensão da UFJF.

Buscando uma melhor visualização da integração das três dimensões da matriz COSO I, quando da análise dos dados coletados na pesquisa, abrimos a figura 3 de forma a retirar seu aspecto tridimensional para apresentá-la na sua aparência plana:

Figura 7: Matriz COSO I planificada



Fonte: Elaborado pelo autor com base na matriz COSO (2013).

Serão mais bem identificadas a eficiência e a eficácia das ferramentas de controle em cada unidade administrativa analisada de forma a traçarmos um paralelo com os objetivos institucionais e a conformidade do processo de gestão com as políticas públicas do ensino, da pesquisa e da extensão. Assim, integraremos as três faces da matriz COSO I, em que os componentes de controle interno (face frontal), cruzados com os objetivos institucionais (face superior) e com os níveis organizacionais de atuação desses próprios controles (face lateral), refletirão o grau de eficiência e de eficácia dos procedimentos de controle adotados na gestão do ensino, da pesquisa e da extensão da UFJF.

Iremos apresentar, portanto, para cada componente COSO constante na dimensão frontal da matriz, uma correlação existente entre esta e as outras duas dimensões, considerando as inconsistências verificadas diante dos dados colhidos na pesquisa.

Para cada componente COSO analisado nas subseções supervenientes, apresentaremos duas tabelas. A primeira tabela elencará as inconsistências visualizadas multiplicando-as pelo número de Pró-Reitorias cujas inconsistências apresentam-se. A segunda tabela conterá o número de inconsistências em cada Pró-Reitoria, segmentando por cada categoria de objetivos (dimensão superior da matriz COSO).

No rodapé da segunda tabela demonstraremos os intervalos da métrica utilizada para determinarmos o grau de eficiência e eficácia dos controles, considerando cada componente COSO. Esta métrica terá como limites do intervalo: o piso será representado pelo número de inconsistências verificadas na primeira tabela; e o teto será o número de inconsistências verificadas multiplicado pelo número de Pró-Reitorias analisadas (três). Este intervalo será dividido em tercis sobre os quais será identificado o grau de eficiência e eficácia dos controles.

Importante observar que, como o grau de eficiência e eficácia é definido a partir das inconsistências verificadas, quanto maior a pontuação obtida com base na métrica da segunda tabela, menor será o grau de eficiência e eficácia, e vice-versa.

Ainda, na penúltima subseção desta seção iremos descrever as boas práticas de gestão relacionadas os controles as quais já são executadas nas Pró-Reitorias analisadas, de forma a fomentar as ferramentas de controle dentro da atuação de correição já observadas pelas unidades.

Por fim, iremos relacionar nossos achados de pesquisa com o referencial teórico de forma a buscarmos a relação entre a teoria prescritiva, a pesquisa aplicada, o conteúdo científico e empírico e a análise fundamentada.

2.3.1 Ambiente de Controle

As unidades pesquisadas possuem especial atenção e monitoramentos sobre as condutas de seus servidores, proporcionando, assim, interação entre as diversas áreas envolvidas — incluídos dois campus, Juiz de Fora e Governador Valadares, e somando mais de 80 cursos presenciais e a distância (bacharelados e licenciaturas). Também visualizamos o monitoramento, por parte da gestão, de diversos programas e projetos de pesquisa e de extensão. Contudo, as unidades pesquisadas não possuem código de ética próprio formalizado, assim como não foram observadas ações de aproximação com os pressupostos do Código de Ética Profissional do Servidor Público Civil do Poder Executivo Federal (Decreto Federal nº 1.171/94).

O ambiente de controle é permeado por atividades e tarefas que necessitam da percepção clara dos servidores com relação aos seus principais deveres deontológicos, isto é, aqueles que se referem à consciência e aos valores éticos. Demonstrando como esses valores estão intimamente ligados às atividades cotidianas dos servidores e, por conseguinte, como impactam a eficiência e a eficácia dos controles internos, reescrevemos o citado Decreto Federal, que em sua Seção II – Dos Principais Deveres do Servidor Público:

XIV - São deveres fundamentais do servidor público:

- b) exercer suas atribuições com rapidez, perfeição e rendimento, pondo fim ou procurando prioritariamente resolver situações procrastinatórias, principalmente diante de filas ou de qualquer outra espécie de atraso na prestação dos serviços pelo setor em que exerça suas atribuições, com o fim de evitar dano moral ao usuário;
- c) ser probo, reto, leal e justo, demonstrando toda a integridade do seu caráter, escolhendo sempre, quando estiver diante de duas opções, a melhor e a mais vantajosa para o bem comum;
- s) facilitar a fiscalização de todos atos ou serviços por quem de direito;
- v) divulgar e informar a todos os integrantes da sua classe sobre a existência deste Código de Ética, estimulando o seu integral cumprimento (DECRETO FEDERAL nº 1.171/94).

A fiscalização, aventada na alínea “s”, é atributo do Código de Ética no sentido de promover a transparência e a divulgação dos atos administrativos diante de ferramentas de controle que garantem a busca pela excelência e o rendimento

adequado do servidor que, com base na leitura da alínea “b”, são entendidos como corolários de controles internos eficientes.

Já a estrutura funcional de cada Pró-Reitoria objeto de nossa análise tende a sofrer adequações consoante a nova estrutura de governança que provavelmente será atribuída através da Gestão 2016-2020). Este fato, no momento de nossa pesquisa, pode influenciar as respostas diante de um cenário novo de gestão que se aproxima. Uma estrutura funcional independente favorece o desempenho positivo dos controles internos na medida em que fornece autonomia na execução dos trabalhos; lado outro, promove a separação entre atividades-meio e finalísticas de cada unidade administrativa.

A eficiência, quando integrada à legalidade, busca promover a operacionalização eficaz das atividades próprias de cada unidade e subunidade administrativa. Assim, se concebermos uma estrutura organizacional que prima pelo fluxo integrado dos processos administrativos, interligando funcionalmente as áreas envolvidas, poder-se-ia garantir a autonomia de cada unidade, considerando que a perfeita integração gera independência funcional, pois os processos observam instâncias resolutórias e não conflituosas entre si.

Lado outro, para que se torne efetivo o modelo de controle interno eficaz e eficiente na UFJF, contribuindo para o processo de gestão e agindo de forma integrada à governança institucional, faz-se importante a observação de medidas corretivas ou complementares, a fim de adequar toda a estrutura organizacional ao conceito e aos procedimentos de controle.

A partir do momento em que a estrutura funcional pode observar adequações no sentido de garantir autonomia entre as diversas áreas envoltas das Pró-Reitorias analisadas, percebemos que os colaboradores aguardam a definição de nova estrutura de governança para que o ambiente seja melhor formatado às características próprias de cada unidade. Percebemos um ambiente pernicioso para a atuação dos controles internos.

Com relação aos níveis de subordinação e às responsabilidades afins aos objetivos de cada Pró-Reitoria, percebemos uma estratificação formal das funções, entretanto, na prática, ocorrem desvios de subordinação por atividades desempenhadas fora das atribuições de cada unidade administrativa. Foi relatado também pelas três Pró-Reitorias o exercício de funções de liderança por certos servidores, sem a percepção de gratificação para tal.

Em uma das falas de nossos entrevistados – “[...] também, não é novidade para ninguém que fazemos diversas funções ao mesmo tempo e, muitas das vezes, até fora de nossas atribuições típicas” –, percebemos a ausência ou a ineficiência das relações funcionais formais de forma a contribuir positivamente para a governança institucional.

Quando a subordinação observa inconsistência de ordem prática proporcionando déficits nas responsabilidades de cada servidor, os controles internos atuam de forma dissonante com os objetivos de cada unidade administrativa.

Considerando o desenvolvimento de talentos dos servidores afetos a cada Pró-Reitoria, percebemos que a participação em cursos e capacitações está em voga nas três Pró-Reitorias. Os três entrevistados afirmaram que os servidores participam ou participaram de cursos por meio do programa anual de capacitações da UFJF, envolvendo as atividades administrativas de cada unidade. Ainda, conforme relato dos respondedores, também há servidores cursando pós-graduação *lato* e *stricto* sensu, nas modalidades acadêmica e profissional.

Contudo, a percepção do gestor responsável para com os talentos natos de cada servidor ainda é tarefa a ser exercida e colocada em prática. Percebemos isso em uma das falas: “[...] porém, muitas capacitações que fazemos não geram resultados, pois alguns servidores são deslocados de suas áreas e não repassam o conhecimento adquirido. Isso pode ocorrer com a chegada da nova gestão”.

Quando o gestor visualiza as potencialidades de cada servidor, alocando-os na função apropriada, proporciona fomento às atividades próprias de cada unidade administrativa e favorece os controles internos. A atuação de servidores qualificados em áreas de melhor rendimento favorece a percepção dos colaboradores diante dos pontos nevrálgicos a serem combatidos para a eficaz consecução dos objetivos da unidade.

Outro ponto destacado no componente Ambiente de Controle refere-se às responsabilidades de cada servidor diante das funções de controle interno na busca pelos objetivos da unidade. Observa-se, para as três Pró-Reitorias, uma percepção clara das responsabilidades de cada servidor e de cada subunidade administrativa. O relato de um dos três entrevistados equivale-se aos demais – “[...] certamente, cada um de nós sabe o limite e o alcance de nossas responsabilidades [...]”. Entretanto não identificamos a correlação existente entre responsabilidades e

atividades de controle interno. Como exemplo desta ausência de congruência entre responsabilidades e eficiência das ferramentas de controle, transcrevemos o extrato de uma das respostas afetas a este item:

No setor [A] da [Pró-Reitoria A], cada servidora desenvolve um tipo de atividade, sendo coordenadas pela [Subunidade A]. No setor [B], há divisão de tarefas entre os servidores, com uma coordenação de atividades desenvolvidas por uma servidora. O setor [C] está sendo reorganizado de modo a atender melhor as demandas específicas do setor [...]. A gestão do setor [D] é feita por uma servidora docente, com cargo de CD04. O setor [E] há divisão de tarefas entre o Procurador Institucional (PI) e outra servidora que desempenha funções da regulação. Ainda há atividades de servidores da [Pró-Reitoria A] junto ao Programa [A], em reestruturação e, também, há um servidor vinculado à [Pró-Reitoria A], com o cargo de estatístico, que atualmente está se vinculando ao Grupo de servidores que trabalham no [Centro A] e à organização de dados institucionais²⁴.

O estabelecimento de controles internos eficazes requer, unicamente, o enquadramento de responsabilidades funcionais, não qualifica os controles como eficientes e pode ocasionar perda na atuação da Pró-Reitoria em atividades nas quais a verificação e a análise dos procedimentos se fazem com maior intensidade.

Também citamos outro extrato de nossa entrevista no qual é demonstrada a importância que o gestor confere à capacitação dos seus servidores:

Pergunta COSO nº 4 – A Pró-Reitoria demonstra comprometimento para desenvolver talentos competentes de seus servidores?

Resposta: É de interesse da [Pró-Reitoria B] que seus servidores possam desenvolver suas habilidades profissionais. Entretanto, vivenciamos um momento de restrição orçamentária e financeira o qual não nos proporciona, por vezes, investimentos substanciais em capacitação de nossos colaboradores [...].

Este relato demonstra, por um lado, a preocupação do gestor para com a capacitação do servidor e, por conseguinte, com o ambiente de controle da unidade administrativa. Lado outro, a fala também reflete a percepção de que o desenvolvimento profissional do servidor não depende exclusivamente da gestão da unidade, perpassando, outrossim, por políticas públicas nacionais voltadas ao implemento da qualidade do colaborador.

Assim, as principais inconsistências visualizadas nas Pró-Reitorias pesquisadas, dentro do escopo do componente Ambiente de Controle, o qual,

²⁴

As omissões de textos representadas pelos colchetes garante a objetividade de nossa análise pautando-se especificamente nos controles internos em detrimento do apontamento inquisitório para determinada Pró-Reitoria.

consoante o compilado COSO (2013) – “O ambiente de controle resultante tem impacto pervasivo sobre todo o sistema de controle interno” –, possuem relação direta com ética, estrutura organizacional, governança e capacitação dos colaboradores.

Em um ensaio dos achados de pesquisa, computando-se o número de unidades pesquisadas com observância a cada ocorrência, elencamos as inconsistências as quais compõem a face frontal, representada pela primeira coluna, e a face lateral, representada pela segunda coluna, da matriz COSO (2013), figura 3:

Tabela 15: Inconsistências – Ambiente de Controle

Inconsistências visualizadas	Incidência
	Nº de Pró-Reitorias
Deficiências no elemento “Integridade e valores éticos”	
Não adoção do Código de Ética Profissional do Servidor Público	3
Inexistência de código de ética próprio	3
Falta de criação formal de comissão de ética	2
Falta de divulgação e promoção da ética	2
Inexistência ou deficiência na gestão de ética	1
Deficiência no elemento “Estrutura organizacional e de governança”	
Ausência de clareza sobre as competências, atribuições e responsabilidades de áreas e cargos efetivos e comissionados	3
Inadequações na estrutura organizacional	2
Deficiências no elemento “Políticas e práticas de recursos humanos”	
Programa de capacitação insuficiente e inadequado	1

Fonte: Elaborado pelo autor com base nas entrevistas e na matriz COSO (2013).

As atitudes, as percepções e os valores éticos predominantes na cultura organizacional podem contribuir para a eficácia do sistema de controle interno como um *todo*. A alta administração e os gestores são responsáveis por estimular o corpo funcional e os colaboradores a atuarem nos padrões da integridade e dos valores éticos.

Consoante prescreve o compilado COSO, 2013, podemos, também, celebrar a importância do comprometimento de um dos servidores entrevistados com o desenvolvimento de talentos adequados a cada atividade típica da unidade: “[...] o processo de atrair, desenvolver e reter talentos competentes [...]”. Aqui percebemos que, na visão do questionado, servidores bem capacitados produzem melhores resultados e, por sua vez, geram resultados positivos para a gestão da unidade e para a governança institucional.

Considerando a estrutura organizacional e de governança, para uma melhor

atuação funcional, é importante que sejam compatíveis com o porte, com a complexidade dos interesses das partes interessadas e com as atividades desenvolvidas pela entidade, e que permitam o alcance satisfatório de seus objetivos, proporcionando, assim, uma gestão mais eficiente e uma governança mais eficaz, amparadas por uma atuação contundente de um controle interno atuante.

Vejamos que as ferramentas de controle atuam em todas as instâncias organizacionais – “As atividades inerentes ao controle interno deverão ser exercidas em todos os níveis hierárquicos [...]” (TCE-MG, 2012, p.26). Também, o controle interno permeia a atuação dos colaboradores: “[...] por servidores, ocupantes de cargos públicos do quadro permanente do órgão ou entidade” (TCE-MG, 2012, p.26).

Lado outro, para um melhor funcionamento da organização, é importante a existência de um programa de capacitação para que todos sejam adequadamente qualificados para desempenhar as funções de maneira proveitosa.

O questionário COSO, em sua pergunta de número 4, demonstra a importância com a capacitação dos colaboradores: “A Pró-Reitoria demonstra comprometimento para desenvolver talentos competentes de seus servidores?” Ainda, se estamos falando de eficiência e eficácia, é importante salientar a relação entre resultados e métodos corretivos: “A correção dos métodos será determinante na obtenção dos melhores resultados” (RAMOS, 2001). Certamente, os programas de capacitações operam correções nos métodos executados pelos colaboradores de forma a tender a uma melhor concepção dos resultados.

Servidores novos familiarizados com a cultura, com os procedimentos da organização e com todos os demais colaboradores necessitam de treinamento contínuo para o bom desempenho de suas atividades. Assim, relacionando as inconsistências verificadas com as três dimensões da matriz COSO, temos:

Tabela 16: Eficiência e eficácia – Ambiente de Controle

Dimensões planejadas – matriz COSO I			Nº inconsistências encontradas
Dimensão frontal	Dimensão superior	Dimensão lateral	
Componente COSO	Categorias de Objetivos	Unidades Adm	
Ambiente de Controle	Operacional	Pró-Reitoria A	3
		Pró-Reitoria B	2
		Pró-Reitoria C	2
	Divulgação	Pró-Reitoria A	1

		Pró-Reitoria B	1
		Pró-Reitoria C	--
	Conformidade	Pró-Reitoria A	3
		Pró-Reitoria B	3
		Pró-Reitoria C	2
Pontuação obtida			17
Eficiência e eficácia dos controles internos no componente Ambiente de Controle: Baixa eficiência e eficácia: pontuação = 19 a 24 Razoável eficiência e eficácia: pontuação = 13 a 18 Alta eficiência e eficácia: pontuação = 8 a 12			

Fonte: Elaborado pelo autor com base nas entrevistas e na matriz COSO (2013).

Portanto, com base na relação apresentada, é possível identificar aspectos quanto à eficiência e à eficácia dos controles internos institucionais afetos à gestão do ensino, da pesquisa e da extensão que podem ser aprimorados. Estes não se fazem, portanto, em sua plenitude, adquirindo uma qualidade de controle de razoável para baixo.

Esta qualidade dos controles internos visualizada pode, considerando a não ingerência direta da administração sobre a cultura organizacional calcada nos princípios e valores morais, ocasionar desvios éticos. Tais desvios podem redundar em fraudes ou em outras irregularidades que, por sua vez, podem gerar prejuízos ao erário, descompassos operacionais, bem como danos à imagem.

Ainda, a falta da realização de capacitações e treinamentos sobre temas correlatos aos processos de trabalho pode levar ao baixo desempenho dos servidores com prejuízos para a qualidade dos serviços.

Dessarte, a ausência de clareza sobre competências e atribuições, aliada à insuficiência de pessoal, ou pessoal não capacitado adequadamente, pode ocasionar a sobreposição de funções e/ou a execução das tarefas de forma inadequada. Isso conduz, no mínimo, a retrabalhos e aumenta a possibilidade de ocorrência de erros na condução dos processos.

2.3.2 Avaliação de Riscos

Assim como dissertamos no componente COSO Ambiente de Controle, consoante subseção anterior, traçaremos um paralelo entre os pressupostos da ferramenta de *accoutability e compliance* (COSO) e os achados da pesquisa a fim

de sugerir escopos de inconsistências nos controles internos das unidades analisadas, bem como aventar implementos substanciais às ferramentas de controle.

Este componente refere-se diretamente à visualização e ao monitoramento sistemático de erros, falhas e vicissitudes capazes de impactar negativamente os objetivos da unidade. Os caminhos e percursos de cada Pró-Reitoria, quando delineados antecipadamente, sugerem um melhor alcance das metas, dentro da concepção de controles internos eficazes no auxílio à administração, almejando, assim, incrementos substanciais ao processo de gestão.

Muito além que simplesmente definir metas e objetivos em planos estratégicos, é importante que as Pró-Reitorias busquem fomentar a capacidade dos colaboradores em atuar de forma integrada aos nortes da administração institucional. Entretanto, verificamos incongruências entre os objetivos das Pró-Reitorias analisadas, considerando aquelas que possuem nortes formalmente definidos, com as atividades efetivamente executadas pelos servidores.

Para a Pró-Reitoria "A", recortamos texto apostado no próprio sítio eletrônico da unidade no qual identificamos um dos objetivos: "[...] É também a instância encarregada pelo gerenciamento acadêmico e desenvolvimento de programas e projetos [...]". Agora, comparando este fito com o relato do entrevistado representante desta Pró-Reitoria – “[...] com a mudança recente da gestão [2014-2016], ainda estamos adequando as nossas atividades aos nossos objetivos [...] —, percebemos que a rotatividade constante de servidores prejudica a consecução dos objetivos enquanto se busca primeiramente um alinhamento às políticas da gestão superior. E isso pode comprometer a independência funcional da unidade e impactar negativamente o desenvolvimento de programas e projetos.

Já para a Pró-Reitoria "B", também extraído do sítio eletrônico institucional, transcrevemos uma de suas missões: “[...] suporte ao funcionamento aos cursos de pós-graduação da Universidade Federal de Juiz de Fora [...]”. Novamente, quando observamos um trecho da entrevista do gestor correlato, identificamos um distanciamento entre objetivos estratégicos — também concebidos sob a conotação de missão da unidade — e a operacionalização das atividades necessárias à consecução desses alvos: “[...] e isso requer alinhamento dos objetivos estratégicos aos objetivos operacionais, o qual está sendo implantado”. Isso compromete a

determinação de riscos operacionais e estratégicos na medida em que a administração aponta um caminho e os colaboradores seguem trilha diversa.

A relativa rotatividade de servidores, ocorrida em curto lapso, relatada por duas das Pró-Reitorias – “[...] as últimas gestões [2010-2014 e 2014-2016] propiciaram certa rotatividade dos servidores [...]” –, contribui para a falta de percepção do servidor para com os objetivos institucionais, bem como proporciona uma falsa meta atingida em dissonância com os ditames estratégicos de cada unidade.

O controle interno não é fomentado a atuar de forma eficiente na avaliação de riscos relacionados às três Pró-Reitorias pesquisadas. Identificamos nas respostas a necessidade de atuação de uma unidade de controle interno própria da UFJF. Esta não existe e indevidamente é entendida como atividades afins de auditoria interna, consoante relatado na seção 1.1.2 – O controle interno nas universidades federais brasileiras.

A análise e o monitoramento dos riscos relacionados às atividades cotidianas e estratégicas das unidades objeto de nossa pesquisa não são considerados como políticas de controle interno e não são efetivados na práticas. Através das respostas aos quesitos de números 7 e 8 do questionário COSO (Apêndice) – “A Pró-Reitoria identifica os riscos à realização de seus objetivos e analisa os riscos como uma base para determinar a forma como devem ser gerenciados?” e “A Pró-Reitoria considera o potencial para erros e falhas na avaliação dos riscos à realização dos objetivos?” – respectivamente, percebemos uma aproximação positiva a esta última de forma a considerar importante e salutar uma atividade de avaliação de riscos. Contudo, as respostas para a primeira pergunta apontam que a ausência de um sistema de controle interno implantado na administração da UFJF prejudica a criação de um diagnóstico de riscos.

O compêndio COSO, 2013, recorta a importância deste componente Avaliação de Riscos, conferindo atuação criteriosa dos controles internos, preocupando-se, também, com as ameaças externas: “A avaliação de riscos requer ainda que a administração considere o impacto de possíveis mudanças no ambiente externo e dentro do seu próprio modelo de negócio que podem tornar o controle interno ineficaz.”

Em um cenário de ameaças externas o qual é também tratado neste componente COSO, vamos considerar as ameaças extrínsecas das três Pró-

Reitorias como cominações advindas das unidades acadêmicas com as quais as unidades pesquisadas se relacionam. A correlação e a integração entre as Pró-Reitorias analisadas com as unidades acadêmicas da UFJF são ingentes, e salutar é um monitoramento eficiente dessa interação.

Não obstante as unidades terem declarado que os processos críticos e os possíveis riscos relacionados às atividades próprias são percebidos pelos colaboradores (consoante respostas positivas ao item 8 do questionário COSO), verificamos a ausência de acompanhamento contínuo dos riscos de forma a estabelecer uma escala de classificação para que possam ser tratados adequada e tempestivamente e, por conseguinte, evitar que se transformem em pontos fracos da unidade. O trecho de nossa entrevista demonstra, de um lado, a preocupação do gestor com a avaliação de riscos e, por outro, a ausência de ferramentas para mensurar os possíveis riscos visualizados previamente: “[...] Destacamos, nesse caso, o [Setor A], como o setor que demandará maior atenção dos gestores na organização de objetivos claros, assim como na identificação e avaliação dos riscos associados aos objetivos.”

Outro relato do entrevistado da Pró-Reitoria "C" também demonstra a preocupação com a gestão de riscos em, contudo, atestar ferramentas de controle e monitoramento com os pontos nevrálgicos da unidade: "Certamente sabemos da importância da gestão de riscos, entretanto, ainda estamos em de mapeamento dos processos internos para que possamos enxergar as nossas carências". Outrossim, transcrevemos fala do responsável pela Unidade B: “[...] um monitoramento dos riscos só é eficaz quando os controles internos atuam de forma abrangente”. E isso traduz a preocupação do colaborador em integrar a gestão dos riscos com as ferramentas de controle.

Já o estilo gerencial adotado para conduzir a organização marca o nível de risco em que o controle interno é afetado ou não. Atitudes pouco prudentes na condução das atividades próprias e desconsideração de aspectos relacionados ao controle ou às boas práticas administrativas degeneram os objetivos e podem impactar negativamente a avaliação de riscos. Percebemos isso quando COSO (2013) sugere: “Esses riscos de não atingir os objetivos em toda a entidade são considerados em relação às tolerâncias aos riscos estabelecidos. Dessa forma, a avaliação de riscos estabelece a base para determinar a maneira como os riscos serão gerenciados”.

Listamos, na tabela 17, as principais inconsistências que denotam pouca ou nenhuma prática de avaliação dos riscos aliada aos objetivos de cada unidade:

Tabela 17: Inconsistências – Avaliação de Riscos

Inconsistências visualizadas	Incidência
	Nº de Pró-Reitorias
Deficiências no elemento “Políticas e estratégias”	
Falta de uma cultura de responsabilidade em relação a riscos nos processos e procedimentos	3
Falta de monitoramento das atividades e do desempenho das atividades relacionadas aos objetivos	2
Deficiência no elemento “Liderança e pessoas”	
A alta administração não promove a integração da gestão de riscos aos processos de planejamento e tomada de decisão da entidade	3
Os funcionários da entidade não estão informados, habilitados e autorizados a exercer seu papel na gestão de riscos	3

Fonte: Elaborado pelo autor com base nas entrevistas e na matriz COSO (2013).

A ausência de monitoramento ou o pouco gerenciamento das atividades relacionadas aos riscos operacionais e estratégicos, bem como a inobservância de cultura de identificação de eventos que possam impedir o atingimento de objetivos, nas três Pró-Reitorias pesquisadas, podem vir a contribuir para a vulnerabilidade da unidade à ocorrência de fatos impróprios à própria atividade finalística. No caso das áreas de ensino, pesquisa e extensão, podem ocasionar dissonâncias entre os pressupostos operacionais de cada Pró-Reitoria com os objetivos da UFJF traçados no Plano de Desenvolvimento Institucional.

Relacionando as inconsistências encontradas, para o componente Avaliação de Riscos, com a categoria de objetivos e com a estrutura organizacional — as três Pró-Reitorias pesquisadas —, percebemos um baixo grau de eficiência e de eficácia dos controles internos.

Tabela 18: Eficiência e eficácia – Avaliação de Riscos

Dimensões planejadas – matriz COSO I			Nº inconsistências encontradas
Dimensão frontal	Dimensão superior	Dimensão lateral	
Componente COSO	Categorias de Objetivos	Unidades Adm	
Avaliação de Riscos	Operacional	Pró-Reitoria A	1
		Pró-Reitoria B	2
		Pró-Reitoria C	2
	Divulgação	Pró-Reitoria A	1

		Pró-Reitoria B	1
		Pró-Reitoria C	1
	Conformidade	Pró-Reitoria A	1
		Pró-Reitoria B	1
		Pró-Reitoria C	1
Pontuação obtida			11
Eficiência e eficácia dos controles internos no componente Avaliação de Riscos: Baixa eficiência e eficácia: pontuação = 10 a 12 Razoável eficiência e eficácia: pontuação = 7 a 9 Alta eficiência e eficácia: pontuação = 4 a 6			

Fonte: Elaborado pelo autor com base nas entrevistas e na matriz COSO (2013).

Dessa forma, percebemos que a gestão e a avaliação de riscos são pouco observadas de forma sistemática e constante nas três Pró-Reitorias, o que reflete carência de atividades que possam identificar os pontos nevrálgicos de cada unidade.

O compilado COSO (2013) identifica a prescrição de objetivos como um dos componentes principais para a boa consecução deste elemento Avaliação de Riscos: “Uma condição prévia à avaliação de riscos é o estabelecimento de objetivos, ligados aos diferentes níveis da entidade.” O PDI da UFJF ficou sem aprovação do CONSU durante o período de 2009 a 2013, consoante relatado na seção 1.3 – Gestão universitária, responsabilização e governança corporativa. Somente em dezembro de 2015, o novo Plano foi aprovado, por meio da Resolução CONSU nº 40/2015, para o período de 2016 a 2020. Assim, percebemos a dificuldade de alinhamento dos objetivos ainda não definidos (ou definidos parcialmente) às atividades que podem se traduzir em riscos. E isso pode vir a prejudicar o alcance das metas das unidades pesquisadas em consonância com os objetivos institucionais.

2.3.3 Atividades de Controle

A análise deste componente, diante da realidade das Pró-Reitorias pesquisadas, reflete que a importância das atividades relacionadas ao controle interno é percebida pelos gestores como ferramenta eficaz para o processo de gestão e para a governança institucional. Entretanto, consoante extraído da análise

diante das respostas obtidas, identificamos a incipiência das atividades de controle nas três unidades administrativas objeto de nossa análise.

Este componente COSO busca aproximar o controle interno às atividades rotineiras de uma unidade administrativa na medida em que confere importância aos mecanismos de monitoramento das diversas atividades necessárias a garantir o bom funcionamento operacional da instância gerencial.

Caso não sejam verificadas atividades de controle atuantes ou pouca eficiência e eficácia das ferramentas de controle existentes, torna-se diminuída a correção dos processos administrativos de forma eficiente que possa garantir ação gerencial da governança institucional.

Uma pequena variação evidenciando que determinada Pró-Reitoria apresenta ferramentas de controle mais atuantes em relação ao desempenho de outra foi observada. Contudo, essa pequena variação não é suficiente para caracterizar um número maior e mais eficaz de atividades de controle em uma Pró-Reitoria específica. A média se faz no sentido de que verificamos como atesto comum nas respostas das três Pró-Reitorias a seguinte afirmativa: “[...] há necessidade de incorporar práticas de controle mais eficientes”.

Para a Pró-Reitoria "C" percebemos maior atuação das atividades de controle quando o entrevistado relata: “[...] esses procedimentos passam por autorizações e aprovações, bem como verificações e revisões do nosso desempenho [...]”. Já para a Unidade "A", que apresentou uma menor relação entre atividades de controle e objetivos institucionais, espelha através da menção de seu representante entrevistado a preocupação com este componente COSO: "Ainda não conseguimos implantar a segregação de funções, pois trabalhamos com um número reduzido de servidores." Aqui podemos enxergar uma falha nas atividades de controle na medida em que quando um mesmo colaborador executa a atividade e, também, a confere, pode correr o risco da ocorrência de determinada inconsistência não ser visualizada e corrigida.

A ausência de atuação de atividades de controle mais eficientes possui como uma de suas causas a inexistência de uma unidade administrativa, em nível institucional, responsável pelos controles internos, isto é, uma instância de controladoria. Atualmente, a UFJF possui uma auditoria composta por seis servidores efetivos responsáveis pela verificação da eficiência e da eficácia dos controles internos, consoante diferenciação relacionada entre auditoria interna e

controle interno. Para este componente de controle interno, o compilado COSO, 2013, suscita uma preocupação com um dos princípios contábeis e administrativos — segregação de funções.

[...] A segregação de funções é geralmente inserida na seleção e no desenvolvimento das atividades de controle. No caso em que a segregação de funções seja impraticável, a administração deverá selecionar e desenvolver atividades alternativas de controle.

No entanto, não há, na estrutura organizacional da entidade, um setor de controle responsável pela execução dos controles institucionais. Nesse sentido, trazemos o relato de um dos gestores entrevistados, o responsável pela Unidade “B”:

[...] A segregação de funções é importante, no entanto, não possuímos, às vezes, servidores qualificados e treinados a desenvolverem determinadas atividades. Ainda, a rotatividade dos colaboradores requer tempo de treinamento para a execução de novas atividades o qual nem sempre é possível.

Importante destacar aqui que a rotatividade de servidores pode possuir dois vieses, isto é, positivo ou negativo. Se considerarmos uma alta rotatividade de servidores proveniente de constantes mudanças na governança institucional (assim como observado nas últimas gestões da UFJF, de 2014 a 2016, com a ocorrência de três estruturas de governança (alterando pró-reitores e servidores em suas lotações em apenas dois anos de gestão), isso pode ser pernicioso à governabilidade ao passo que compromete as metodologias de trabalho e a atuação eficaz dos controles.

Lado outro, a rotatividade de servidores com causa em uma política de trabalho, visando o aprimoramento e o conhecimento dos colaboradores sobre toda a estrutura funcional da unidade, neste caso, pode ser positiva na medida em que confere maior integração entre os conhecimentos e os processos de trabalho podem sofrer um melhor controle administrativo.

Realizando um comparativo entre o texto normativo e o relato do gestor, percebemos a proximidade do conceito e da importância deste quesito segregação de funções para os controles internos. Contudo, ainda cabe ao gestor, em consonância com a administração da reitoria, estabelecer ferramentas de controle suplementares para atuar nos fluxos em que este princípio é de difícil aplicação.

Outro ponto levantado pelas unidades pesquisadas e que possui forte influência neste item sobre as atividades de controle foi a carência de estrutura procedimental tecnológica, capaz de garantir os controles por meio de processos informatizados e integrados que possam congregiar todas as informações que tramitam nas unidades subordinadas às Pró-Reitorias em foco. Um dos entrevistados nos relatou: [...] isso já solicitamos ao CGCO para que desenvolva um sistema de controle e monitoramento de nossos projetos e programas e ainda aguardamos resposta daquele setor."

Estamos nos referindo a sistemas informatizados que procuram garantir o acesso fácil a dados de um determinado processo administrativo. A UFJF, em que pese possuir o SIGA, o qual congrega dados orçamentários, financeiros, de pessoal, protocolo, atividades estudantis, patrimônio, entre outros, ainda não está atuando com processos digitais.

Agora, vejamos que o relato do gestor aponta para a importância dos controles informatizados:

Dispomos da utilização das informações e dos dados afetos à [Pró-Reitoria B], em sua grande maioria, através do nosso espaço virtual no sítio eletrônico da UFJF. Contudo, ainda carecemos de um sistema próprio para monitorarmos nossas atividades e, dessa forma, conferirmos maior credibilidade às atividades de controle. Atualmente, executamos procedimentos múltiplos de registros para a consecução de um determinado objetivo.

Nesse sentido, as atividades de controle são melhor executadas em um ambiente informatizado cujos processos são tramitados e protocolados em tempo real. Realizando novo comparativo entre os preceitos COSO, 2013, e o relato do gestor, percebemos que a ausência de procedimentos automatizados ou, lado outro, a atuação concomitante de procedimentos administrativos manuais e automáticos para um determinado fim, pode vir a prejudicar as atividades de controle:

[...] As atividades de controle são desempenhadas em todos os níveis da entidade, em vários estágios dentro dos processos corporativos e no **ambiente tecnológico**. Podem ter natureza preventiva ou de detecção e abranger uma série de atividades manuais e **automáticas**, como autorizações e aprovações, verificações, reconciliações e revisões de desempenho do negócio²⁵ (COSO, 2013).

Mesmas atividades desempenhadas por diversas vezes para a obtenção de um mesmo resultado podem prejudicar a relação custo-benefício dos controles internos de forma que a quantidade das atividades de controle não são, necessariamente, sinônimo de controles eficazes pela simples adoção de diversos processos de controle sem, contudo, surtirem efeitos racionais nos processos administrativos.

Diante da nossa análise, as seguintes inconsistências foram visualizadas para este componente Atividade de Controle:

Tabela 19: Inconsistências – Atividades de Controle

Inconsistências visualizadas	Incidência
	Nº de Pró-Reitorias
Deficiências na “formalização dos procedimentos”	
Ausência de normas ou manuais para a realização das principais atividades	1
Normas e manuais deficientes ou pouco detalhados	3
Deficiências na “supervisão direta”	
Ausência de comunicação das responsabilidades	2
Inexistência de sistemática de revisão dos trabalhos	3
Inexistência de aprovação parcial dos trabalhos	1
Deficiências na “execução dos controles legais”	
Ausência de estudos técnicos (planos de trabalho) prévios às atividades estratégicas	2
Inobservância dos limites operacionais para o trâmite de processos administrativos	2
Ausência de “segregação de funções”	
Inexistência de políticas ou procedimentos que estabeleçam separação para o exercício de funções e atividades incompatíveis	2

Fonte: Elaborado pelo autor com base nas entrevistas e na matriz COSO (2013).

A inexistência de normas ou manuais explicando os procedimentos a serem observados, ou a deficiência ou pouco detalhamento de procedimentos operacionais padrões podem levar à execução errônea das atividades e a retrabalhos, resultando em danos ao erário pela aplicação múltipla de recursos na consecução diversa de atividades, visando ao mesmo fim. Também pode ocasionar a prática de atos ilegais relativos a programas, projetos e bolsas. Também pode ocorrer o manejo sem padrão definido para estágios, grupos incubados e comissões relacionadas à pesquisa, ao ensino e à extensão. Todas essas falhas têm alta probabilidade de gerar prejuízos às atividades de controle.

A deficiência de supervisão qualificada e contínua pode impossibilitar a prevenção de ocorrência de erros, impropriedades, irregularidades e atrasos na execução das tarefas. Além disso, pode não garantir que os servidores estejam

cientes de seus deveres e de suas responsabilidades; permitindo, desta forma, a materialização de eventos que impedem o atingimento dos objetivos e o alcance de diretrizes gerenciais, o que retorna como um ponto negativo para o próprio processo de gestão. Percebemos isso quando recortamos trecho do compilado COSO (2013) referente a esse componente: "As atividades de controle são desempenhadas em todos os níveis da entidade, em vários estágios dentro dos processos corporativo e no ambiente tecnológico."

Já a inobservância dos controles legais pode propiciar a ocorrência de fraudes e conluios na concessão de bolsas e de formalização de projetos de pesquisa e de extensão.

A não identificação das funções ou atividades incompatíveis, com consequente implementação de políticas a fim de estabelecer a separação para o exercício das funções, sujeita as unidades a não detecção de eventuais erros e impropriedades na execução dos processos de trabalho com possíveis prejuízos operacionais e estratégicos. Além disso, favorece a ocorrência de irregularidades por concentrar, em um único responsável, ações que deveriam ser realizadas por vários colaboradores.

Com isso, a pontuação obtida pela UFJF na gestão do ensino, da pesquisa e da extensão, dentro do escopo Atividades de Controle, foi:

Tabela 20: Eficiência e eficácia – Atividades de Controle

Dimensões planificadas – matriz COSO I			Nº inconsistências encontradas
Dimensão frontal	Dimensão superior	Dimensão lateral	
Componente COSO	Categorias de Objetivos	Unidades Adm	
Atividades de Controle	Operacional	Pró-Reitoria A	2
		Pró-Reitoria B	4
		Pró-Reitoria C	3
	Divulgação	Pró-Reitoria A	2
		Pró-Reitoria B	--
		Pró-Reitoria C	1
	Conformidade	Pró-Reitoria A	1
		Pró-Reitoria B	1
		Pró-Reitoria C	2
Pontuação obtida			16
Eficiência e eficácia dos controles internos no componente Atividades de Controle: Baixa eficiência e eficácia: pontuação = 19 a 24			

Razoável eficiência e eficácia: pontuação = 13 a 18
 Alta eficiência e eficácia: pontuação = 8 a 12

Fonte: Elaborado pelo autor com base nas entrevistas e na matriz COSO (2013).

Percebemos com esta análise uma atuação tímida dos controles internos no quesito Atividades de Controle que redundava em um razoável grau de eficiência e eficácia dos controles administrativos.

Considerando as ocorrências apontadas na coluna "Nº inconsistências encontradas", podemos sugerir um pequeno grau de eficiência das atividades de controle para a Pró-Reitoria "C", pois apresentou um maior número de inconsistências: seis. Lado outro, as Unidades "A" e "B" apresentaram, entre ambas, semelhante número de inconsistências — 5 — número menor que as impropriedades encontradas para a Pró-Reitoria "C".

Visualizamos, ainda, que a Pró-Reitoria "A" possui uma melhor atuação das atividades de controle quando relacionadas aos objetivos operacionais, isto é, atuantes nas tarefas rotineiras e cotidianas e que traduzem o seu desempenho o qual é representado pela categoria de objetivos operacional (dimensão superior da matriz COSO). Enquanto que a Pró-Reitoria "B" apresenta melhor controle de suas atividades relacionadas à confiabilidade e transparência de seus procedimentos e processos as quais os objetivos de divulgação — categoria de objetivos.

2.3.4 Informação e Comunicação

Invariavelmente, este componente perpassa pelas Tecnologias da Informação e Comunicação (TICs), as quais *pululam* a Administração Pública com atuação constante através dos sistemas informatizados. As três Pró-Reitorias, consoante respostas obtidas pelos gestores, compreendem a importância da comunicação não só efetuada internamente a cada unidade como também entre as demais Pró-Reitorias e Unidades Acadêmicas da UFJF. Expressões como “publicidade das informações” e “divulgação das atividades” foram observadas em nossa entrevista e mostraram que este item confere elevado interesse do gestor.

Contudo, a informação e a comunicação, em nível tecnológico, ainda não alcança resultados eficazes nas três Pró-reitorias quando se trata de banco de

dados. A existência de diversos bancos de dados desenvolvidos de forma não integrada proporciona informações destoantes e torna difícil a padronização da coleta, do tratamento e da armazenagem dos dados. Isso, segundo os entrevistados, provém de políticas diversas que são alteradas de acordo com cada nova gestão institucional. A percepção do gestor é que a informação pode e deve ser mais bem tratada em nível institucional para não impactar o fluxo informacional próprio de cada Pró-Reitoria:

A [Pró-Reitoria C] estabelece uma comunicação constante entre as unidades acadêmicas e outras Pró-Reitorias. Esse fluxo de informações está sendo aprimorado para que possamos trabalhar com informações fidedignas e tempestivas.

Já para a Pró-Reitoria "B" percebemos uma predisposição na utilização dos meios digitais e informacionais eletrônicos para o trâmite das informações: "[...] utilizamos muito o meio digital para a nossa comunicação interna [...]". Ainda, a Unidade "A" reflete, através da fala do entrevistado, o distanciamento entre a comunicação e as atividades de controle interno: "[...] ainda buscamos integrar o *feedback* de nossas comunicações às nossas atividades de controle para que possamos melhorar melhor nossos processos."

A tempestividade é outro fator abordado em duas das unidades pesquisadas. Informações extemporâneas não possuem o tratamento adequado e não proporcionam uma tomada de decisão eficaz. Aqui, aparece a burocracia dos processos administrativos como embargos à tramitação tempestiva da informação. Conforme relatado pelas três unidades, portarias, resoluções e regulamentos são, em verificadas ocasiões, exarados algum tempo após os colaboradores já observarem tais procedimentos objetos dos normativos. Para a Pró-Reitoria "A" isso fica mais evidente:

A nossa maior fonte de informação são as reuniões periódicas que fazemos no sentido de atualizar nossos colaboradores a respeito das atividades que todos praticam. Os normativos e textos legais também são expostos nessas reuniões.

Embasados no trecho da entrevista referente à Pró-Reitoria "B" visualizamos uma possível extemporaneidade entre produção da informação e a sua respectiva comunicação: "[...] fazemos muitas reuniões duradouras que acabam repostando a

assuntos passados e que não foram resolvidos no tempo." Percebemos aqui um possível retardo na tempestividade da informação, pois uma reunião pode acontecer bem depois da ocorrência dessa informação. Uma reunião pode, ainda, pelas circunstâncias de cada colaborador, não abarcar a totalidade dos servidores envolvidos nas atividades objeto dessa informação.

Continuando com o relato do entrevistado da Unidade "B", visualizamos, também, o tom hierárquico da informação, o qual, somente em situações especiais, deve prevalecer: "por vezes a informação fica retida na gestão superior e isso prejudica os nossos trabalhos." Assim, segundo o compilado COSO (2013), as informações, para trazerem melhoras na produção dos trabalhos, devem circular, tanto de baixo para cima, quanto de cima para baixo, na estrutura organizacional, sem observarem crivos ou obstáculos.

Nesse sentido, o postulado COSO, 2013, sugere que a informação interna seja una e não se oblitere com o seu trâmite, a não ser para sugerir um melhor aprimoramento da mesma: "[...] A comunicação interna é o meio pelo qual as informações são transmitidas para a organização, fluindo em todas as direções da entidade". Aqui, também, percebemos a importância da comunicação interna para a atuação eficaz da governança institucional.

Já a comunicação com o público externo se faz essencialmente por meio do sítio eletrônico da instituição, sendo que, para duas das unidades objeto de nossa análise, o *site* carece de incrementos. Este deve, sobretudo, conceder maior espaço e proporcionar tempestividade na divulgação das informações por parte do Centro de Gestão do Conhecimento Organizacional (CGCO), unidade responsável pelas TICs, entre outras, de forma a fomentar a comunicação visual das Pró-Reitorias.

Nesse cenário de comunicação com o público externo, suscitamos os predicados da Lei de Acesso à Informação os quais garantem o acesso universal através dos meios tecnológicos de informação:

Art. 3º Os procedimentos previstos nesta Lei destinam-se a assegurar o direito fundamental de acesso à informação e devem ser executados em conformidade com os princípios básicos da administração pública e com as seguintes diretrizes:

[...]

II - divulgação de informações de interesse público, independentemente de solicitações;

III - utilização de meios de comunicação viabilizados pela tecnologia da informação;

IV - fomento ao desenvolvimento da cultura de transparência na administração pública;
[...] Lei Federal nº 12.527/2011.

Aqui, percebemos a importância de uma informação democrática, ou seja, que tramite por um maior número de pessoas e que tenha acesso abrangente. E isto é salutar, também, para a Administração Pública na medida em que servidores bem informados podem desempenhar melhor suas funções e tarefas.

Chamamos para a nossa análise os deveres da Administração Pública para com as informações divulgadas para o público externo:

Art. 6º Cabe aos órgãos e entidades do poder público, observadas as normas e procedimentos específicos aplicáveis, assegurar a:
I - gestão transparente da informação, propiciando amplo acesso a ela e sua divulgação;
II - proteção da informação, garantindo-se sua disponibilidade, autenticidade e integridade; e
[...] Lei Federal nº 12.527/2011.

Notemos que o processo de gestão, objeto de nosso estudo, é aventado pela Lei de Acesso à Informação como ferramenta útil a fomentar a transparência dos processos administrativos, bem como a integridade dos procedimentos informacionais.

Por fim, recortamos da referida lei os aspectos referentes aos projetos e programas científicos e de pesquisa os quais permeiam as atividades afetas ao ensino, à pesquisa e à extensão de uma universidade federal:

Art. 7º O acesso à informação de que trata esta Lei compreende, entre outros, os direitos de obter:
[...]
VII - informação relativa:
a) à implementação, acompanhamento e resultados dos programas, projetos e ações dos órgãos e entidades públicas, bem como metas e indicadores propostos;
[...] Lei Federal nº 12.527/2011.

Assim, identificamos o quão é importante a tratativa da informação nas unidades administrativas, seja ela de cunho interno ou de caráter externo, no sentido de conferir atuação eficiente e eficaz das atividades de controle. Com isso, as inconsistências encontradas, considerando o componente COSO Informação e

Comunicação, foram:

Tabela 21: Inconsistências – Informação e Comunicação

Inconsistências visualizadas	Incidência
	Nº de Pró-Reitorias
Deficiências nas “tecnologias da informação e nos registros de sistemas”	
Acesso a sistemas e informações sensíveis feito sem controles adequados	3
Ausência de banco de dados integrado	1
Deficiências na “política de utilização de informação”	
Ausência de tempestividade no trâmite e trato das informações	1
Fluxo de informações inadequado às atividades dos servidores	2
Ausência de comunicação ampla das informações de cunho operacional	1
Desconsideração de informações estratégicas pela gestão	1

Fonte: Elaborado pelo autor com base nas entrevistas e na matriz COSO (2013).

Com relação ao uso indevido dos sistemas, destacamos a utilização de colaboradores não pertencentes ao quadro próprio da instituição e, lado outro, a carência de servidores suficientemente aptos a manipular os registros informatizados. Isso traz um potencial comprometimento do sigilo das informações disponibilizadas nos sistemas. Em caso de vazamento de informações ou inserção de informações errôneas, haverá dificuldade de se promover a responsabilização pelo desvio de conduta funcional. Ademais, o uso indevido dos sistemas informatizados poderá ocasionar prejuízos operacionais, bem como danos à imagem da entidade. Da mesma forma, a falta de servidores capacitados a acessar os sistemas proporciona a utilização indevida das chaves de registros de forma a não garantir a individualidade e eficiência no acesso aos programas.

Para a Pró-Reitoria "C", através de seu entrevistado, demonstra preocupação com o acesso aos sistemas informatizados: "Em caso de vazamento de informações ou inserção de informações errôneas nos sistemas, haverá dificuldade de se promover a responsabilização pelo desvio de conduta funcional." No mesmo sentido, a Unidade "B" prevê, através do relato de seu representante: "[...] o uso indevido dos sistemas informatizados poderá ocasionar prejuízos operacionais, bem como danos à imagem da entidade".

A falta de servidores capacitados a acessarem os sistemas podem proporcionar a utilização indevida das chaves de registros de forma a não garantir a individualidade e eficiência no acesso aos programas.

Já a tempestividade morosa das informações, comunicação interna inadequada e a insuficiência da comunicação externa também se somaram aos achados da pesquisa. Demonstraram que as informações e a comunicação das Pró-Reitorias podem e devem ser melhoradas em seus aspectos de transparência e de clareza para que possam garantir a responsabilização do gestor diante de seu desempenho de forma a ser percebido pelos colaboradores da unidade. Quanto maior a eficiência na comunicação e no tato das informações, maior será a eficácia dos controles internos relacionados a este item. As informações e a comunicação relacionadas à pesquisa, ao ensino e à extensão da UFJF receberam a seguinte qualificação:

Tabela 22: Eficiência e eficácia – Informação e Comunicação

Dimensões planificadas – matriz COSO I			Nº inconsistências encontradas
Dimensão frontal	Dimensão superior	Dimensão lateral	
Componente COSO	Categorias de Objetivos	Unidades Adm	
Informação e Comunicação	Operacional	Pró-Reitoria A	1
		Pró-Reitoria B	2
		Pró-Reitoria C	1
	Divulgação	Pró-Reitoria A	--
		Pró-Reitoria B	2
		Pró-Reitoria C	2
	Conformidade	Pró-Reitoria A	1
		Pró-Reitoria B	--
		Pró-Reitoria C	--
Pontuação obtida			9
Eficiência e eficácia dos controles internos no componente Informação e Comunicação: Baixa eficiência e eficácia: pontuação = 15 a 18 Razoável eficiência e eficácia: pontuação = 10 a 14 Alta eficiência e eficácia: pontuação = 6 a 9			

Fonte: Elaborado pelo autor com base nas entrevistas e na matriz COSO (2013).

Percebemos que, para este componente de controle interno, a gestão do ensino, da pesquisa e da extensão da UFJF apresenta uma melhor média que as médias obtidas nos itens anteriores, sendo seu grau avaliado como de alta eficiência e eficácia para os controles relacionados à informação e à comunicação.

A Pró-Reitoria "A" apresentou uma melhor consistência de controle interno quando analisamos a informação sob a ótica da divulgação, ou seja, quando

levamos em consideração somente à confiabilidade e a transparência das comunicações — pois apresentou nenhuma inconsistência para esta categoria de objetivos.

Já as Pró-Reitorias "B" e "C" apresentaram melhor desempenho quando a informação referente às leis e regulamentações são tramitadas nessas unidades — para a categoria de objetivos Conformidade não demonstraram nenhuma inconsistência.

2.3.5 Monitoramento

As atividades de controle relacionadas ao monitoramento levam em consideração o próprio desempenho dos controles internos nos aspectos: abrangência dos controles, prontidão nos *feedbacks*, eficiência das ações corretivas, gerência das reclamações internas e externas, estabelecimento de avaliações periódicas e fomento de informações aos órgãos de controle externo. O monitoramento é realizado através de atividades gerenciais contínuas ou avaliações independentes ou, ainda, de ambas as formas.

Com isso, a integridade do processo de controle interno é monitorada e propostas de modificações necessárias tornam-se constantes. Desse modo, a organização poderá reagir ativamente e mudar conforme as circunstâncias.

O monitoramento, consoante Instrução Normativa do Ministério da Fazenda/Secretaria Federal de Controle Interno, a qual define diretrizes, princípios, conceitos e normas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, consiste em um processo constante de norteamiento e orientação dos trabalhos, desenvolvimento de equipes e aprimoramento dos processos e procedimentos administrativos:

Seção II – Monitoramento

A etapa de monitoramento compreende a revisão dos trabalhos realizados com base nas normas e objetivos previamente estabelecidos. Nesse sentido, o planejamento, a execução e a comunicação dos resultados devem ser supervisionados e continuamente analisados pelo gerente responsável pela área de atuação, com o objetivo de alimentar o ciclo da metodologia dos trabalhos [...] IN nº 01/2001 – MF/SFCI.

Neste item COSO, surge das respostas dos gestores a importância do Programa de Avaliação de Desempenho dos Técnicos-Administrativos em Educação

(PROADES) como atividade de monitoramento do desempenho dos servidores. Considerando que os demais componentes COSO, para a sua perfeita observância e atuação, necessitam de atuação eficaz dos colaboradores envolvidos com os procedimentos de controle, necessário se faz um sistema de avaliação de desempenho das atividades executadas pelos atores fomentadores das atividades de controle.

Nossa entrevista extraiu pontos de execução de atividades de controle através dos chamados *feedbacks*, contudo, de forma pontual e não integrada aos processos administrativos a ponto de não contribuir integralmente para todo o fluxo de ações executadas pela Pró-Reitoria “B”:

De forma mais ampliada, o *feedback* é feito por meio do *site* da UFJF. No caso de cada programa e/ou projeto, os próprios coordenadores devem proceder a esse *feedback* junto aos beneficiários das ações. Para isso, há, no formulário de apresentação das ações, espaço para destaque de ações de monitoramento e avaliação do trabalho [...].

A Pró-Reitoria “C”, através de informações colhidas em nossa entrevista, demonstrou, também, que as ferramentas de controle ainda não observam todo o fluxo dos processos administrativos: “há determinadas etapas de nossos processos internos que ainda não foram mapeadas e dimensionadas suas instâncias decisórias. Estamos trabalhando para isso”.

Contudo, encontramos pontos em que o PROADES pode ser incrementado e melhorado, uma vez que atualmente há uma preocupação maior com a sua formalidade que com a sua eficiência. Algumas metas setoriais e individuais são estabelecidas não levando em consideração o PDI da entidade e dificilmente são monitoradas além da simples percepção própria do colaborador. Uma instância independente de avaliação e monitoramento das metas surge como necessidade de aprimoramento desse programa.

Outro ponto levantado pelos gestores diante da entrevista, sendo, portanto, observado para este componente COSO, foi a exigência de determinadas ações e estratégias passarem pela aprovação de conselhos superiores. Notadamente, as áreas de ensino, de pesquisa e de extensão, por constituírem-se macroprocessos institucionais e redundarem em políticas estratégicas, possuem um grau de participação e controle maior proporcionado pelo envolvimento de vários servidores e pelo debate permanente das mudanças e implementos táticos. Isso, em alguns

casos, pode dificultar a atuação do gestor e até mesmo incompatibilizar suas ações com o posicionamento dos conselhos superiores, lado outro, concede uma maior transparência e democracia no processo decisório. Entretanto, é necessário o estabelecimento de rotinas padronizadas pontuando quais assuntos devem realmente perpassar pelo crivo dos conselhos. Tal procedimento está sendo desenvolvido pela Pró-Reitoria “A”. a extrair o trecho de nossa entrevista com o respectivo consulado: “Estamos em processo de criação da comissão de monitoramento e avaliação o que pode levar `constatação de mudanças que tendem a afetar as atividades de controle interno”. Percebemos aqui a importância que o gestor confere às atividades de monitoramento no sentido de granjear a criação de uma comissão própria que possa interagir com as demais atividades relacionadas aos projetos e programas afetos à unidade pesquisada.

As inconsistências relacionadas a este componente COSO Atividades de Monitoramento, considerando a gestão do ensino, da pesquisa e da extensão da UFJF, foram:

Tabela 23: Inconsistências – Monitoramento

Inconsistências visualizadas	Incidência
	Nº de Pró-Reitorias
Deficiências nos “controles gerenciais/acompanhamento das atividades”	
Ausência de planejamento gerencial	1
Ausência de controle do andamento dos processos	1
Ausência de mensuração da qualidade de determinados programas/projetos/ações	2
Ineficiência das atividades de acompanhamento dos resultados obtidos com os alunos, pesquisadores e comunidade	2
Deficiências na “crítica dos procedimentos”	
Ausência de orientação formal para rotatividade de responsáveis por atividades críticas	3
Ausência de metodologia de avaliação das críticas sobre os procedimentos padrões	3

Fonte: Elaborado pelo autor com base nas entrevistas e na matriz COSO (2013).

A falta de avaliação prévia de determinadas atividades afins ao ensino, à pesquisa e à extensão pode acarretar a ocorrência de desvios e perdas na execução de projetos e ações que, por sua vez, possuem a possibilidade de gerar prejuízos operacionais quando os objetivos dos programas não são alvejados. Também a ausência ou a deficiência de um planejamento gerencial que abarque todas as ações próprias da unidade podem comprometer o monitoramento das ações, pois

uma supervisão adequada requer metas e objetivos alinhavados a um plano estratégico, o qual, para uma melhor adequação entre plano e resultado, melhor seria uma elaboração consoante as diretrizes próprias de cada Pró-Reitoria.

Há também a possibilidade de ocorrer a perda do objeto dos programas monitorados pelas unidades pesquisadas se levarmos em consideração a ausência de canais de recebimento e de tratamento dos produtos e dos resultados conquistados nas atividades próprias de cada Pró-Reitoria. A qualidade dos projetos, mensuração relevante para os macroprocessos institucionais, pode ser de difícil ou de visualização distorcida diante da percepção equivocada do gestor com relação aos resultados alcançados. Nesse sentido, o compêndio COSO, 2013, aventa a relação entre monitoramento, resultados e governança:

[...] Os resultados são avaliados em relação a critérios estabelecidos pelas autoridades normativas, órgãos normatizadores reconhecidos ou pela administração e a estrutura de governança, sendo que as deficiências são comunicadas à estrutura de governança e administração, conforme aplicável.

Nesse ponto, as inconsistências surgem como achados das atividades de monitoramento, as quais são comunicadas à gestão superior para a tomada de decisão com base nas informações extraídas dos resultados das ações de acompanhamento e supervisionamento.

Com base nas inconsistências visualizadas, a pontuação obtida pela UFJF na gestão do ensino, da pesquisa e da extensão, para o componente COSO Atividades de Monitoramento, foi:

Tabela 24: Eficiência e eficácia – Monitoramento

Dimensões planejadas – matriz COSO I			Nº inconsistências encontradas
Dimensão frontal	Dimensão superior	Dimensão lateral	
Componente COSO	Categorias de Objetivos	Unidades Adm	
Atividades de Monitoramento	Operacional	Pró-Reitoria A	2
		Pró-Reitoria B	1
		Pró-Reitoria C	3
	Divulgação	Pró-Reitoria A	1
		Pró-Reitoria B	1
		Pró-Reitoria C	1

	Conformidade	Pró-Reitoria A	1
		Pró-Reitoria B	1
		Pró-Reitoria C	1
Pontuação obtida			12
Eficiência e eficácia dos controles internos no componente Atividades de Monitoramento: Baixa eficiência e eficácia: pontuação = 15 a 18 Razoável eficiência e eficácia: pontuação = 10 a 14 Alta eficiência e eficácia: pontuação = 6 a 9			

Fonte: Elaborado pelo autor com base nas entrevistas e na matriz COSO (2013).

A razoabilidade das atividades de monitoramento da UFJF, nos aspectos do ensino, da pesquisa e da extensão, demonstra que há ações que primam pela supervisão e acompanhamento dos processos. Contudo, procedimentos calcados em análises mais bem acuradas, que busquem a garantia do PDI dentro de uma gestão compartilhada em que a política de controle e avaliação alcance o cenário institucional de forma a granjear a eficiência e a eficácia no processo de gestão, ainda é um norte importante a ser considerado pela governança das Pró-Reitorias pesquisadas.

Encerrando a nossa análise para este componente COSO, podemos sugerir que a Pró-Reitoria “B” possui uma melhor qualificação dos controles internos quando do desempenho de suas atividades operacionais, ou seja, considerando a categoria de objetivos Operacional da matriz COSO, pois esta Unidade “B” apresentou um menor número de inconsistências: apenas uma. Notemos, ainda, que as três Pró-Reitorias apresentam padrão semelhante de controle nos aspectos de integridade das informações e cumprimentos dos normativos – categoria de objetivos Divulgação e Conformidade, respectivamente – pois as três Unidades apresentaram uma inconsistência cada.

2.3.6 Boas Práticas

A nossa análise retornou não somente inconsistências na atuação dos controles internos relacionados à gestão do ensino, da pesquisa e da extensão da UFJF, mas também evidenciou pontos positivos, os quais são caracterizados como atividades fomentadoras dos controles que podem ser consideradas como boas práticas dentro de cada Pró-Reitoria.

Os componentes COSO, quando relacionados aos objetivos institucionais sobre a estrutura organizacional, traduzem toda a configuração do sistema de controle interno em termos qualitativos. E essa qualidade pressupõe aspectos positivos e negativos. Uma estrutura organizacional que apresente em sua totalidade aspectos qualitativos dos controles administrativos estará bem próxima da completa ausência de inconsistências sobre as ferramentas de controle.

Considerando os aspectos macro do ensino, da pesquisa e da extensão, e face à delimitação de nosso escopo de pesquisa, que não leva em consideração os produtos e os resultados na extremidade destes três macroprocessos, uma análise que nos reporte a integralidade de inconsistências em detrimento de pontos positivos não seria confiável e não refletiria o real padrão de qualidade dos controles internos.

A não consideração do número de alunos formados em cada unidade acadêmica, atrelado aos respectivos graus de proficiência, considerando o aspecto do ensino, impede-nos o ateste integral das deficiências dos controles. Lado outro, se não relevamos em nossa pesquisa os resultados das ações junto à comunidade, dentro do escopo da extensão universitária, igualmente não podemos afirmar a qualidade negativa integral dos controles. E, quando não estudamos os produtos dos programas e projetos de pesquisas universitárias, enquanto ações voltadas ao desenvolvimento da ciência e do empirismo, também não podemos concluir pela total ineficiência dos controles.

Assim, a nossa análise demonstrou que o PROADES, em que pese ser objeto de implementos e melhorias como relatado na subseção 2.3.5 - Monitoramento, é uma importante ferramenta de controle das atividades desempenhadas pelos servidores e que pode tomar proporções relevantes dentro da gestão de pessoas da UFJF. Considerando a gestão do ensino, da pesquisa e da extensão, o monitoramento das metas e objetivos, individuais e coletivos (por cada unidade administrativa), confere a razão entre aquilo que foi planejado e o que está sendo executado na prática.

Os objetivos relacionados ao ensino, à pesquisa e à extensão, por serem atividades precípuas de uma universidade federal, estão relacionados diretamente com o respectivo plano estratégico da entidade que, no caso da UFJF, é o PDI. O atual PDI da UFJF, que vigora de janeiro/2016 a dezembro/2020 (cinco anos de vigência), prescreve, no item 1 – Perfil Institucional, subitem 1.8:

1.8. Vinculação dos Planos das Unidades Acadêmicas e Administrativas e vinculação da execução das ações na UFJF ao PDI.

Foi estabelecido que todos os planos táticos e operacionais a serem desenvolvidos no Próximo quinquênio no âmbito da UFJF, isto é, todo o planejamento elaborado pelas Unidades Acadêmicas e Administrativas, devem respeitar as diretrizes, os objetivos, e as metas previstos neste PDI [...] (Plano de Desenvolvimento Institucional da UFJF – 2016/2010).

Assim, quando o PROADES congrega e monitora as atividades desenvolvidas pelos servidores e as três Pró-Reitorias analisadas alimentam e utilizam tal programa no sentido de controlar e acompanhar as metas respectivas de cada unidade, percebemos um alinhamento das ações afetas ao ensino, à pesquisa e à extensão com os objetivos institucionais.

Corroborando a nossa análise positiva sobre o PROADES, transcrevemos trecho da entrevista com o representante de uma das Pró-Reitorias objeto de nossa pesquisa quando respondeu ao seguinte questionamento do compilado COSO (2013) – elemento Ambiente de Controle: “5. A Pró-Reitoria faz com que os servidores assumam responsabilidades por suas funções de controle interno da busca pelos objetivos?” A resposta que obtivemos traduz a importância do PROADES: “Sim. O PROADES é o programa que utilizamos para monitorar e avaliar o desempenho de nossos servidores.”

Outro fator positivo visualizado em nossa pesquisa foi a disponibilização efetiva dos dados específicos a cada Pró-Reitoria. Um dos objetivos dos questionamentos específicos foi extrair, de cada unidade pesquisada, a grau de sua real percepção dos números afetos às atividades do ensino, da pesquisa e da extensão. Não visualizamos divergências entre as respostas dos questionamentos COSO e as respostas auferidas dos questionamentos específicos. Isso demonstra que a gestão das três Pró-Reitorias em foco possui a clareza do escopo de suas ações e resultados e trabalham observando os números e dados afetos a cada produto e resultado educacional.

Dessa forma, dados relativos ao Programa Institucional de Bolsa de Iniciação à Docência (PIBID), incluindo números absolutos e relativos de bolsistas, supervisores, coordenadores e escolas, em uma média anual de 30 escolas municipais e estaduais atendidas, bem como o quantitativo de envolvidos com o Programa de Mobilidade Estudantil num total de 70 estudantes de graduação. Estes dados demonstram percepção da Pró-Reitoria de Graduação sobre a sua dimensão

de trabalho e o quanto os controles internos são essenciais para o monitoramento dos resultados das ações de ensino.

Outrossim, os números relativos ao sistema Financiar²⁶, incluindo o quantitativo dos participantes com controle sobre os editais, os prêmios, as bolsas e os eventos, assim como a relação dos projetos da pesquisa protocolados na Pró-Reitoria de Pós-Graduação e Pesquisa, articulando-os com as agências de financiamento num total de cinco. Além disso, conferem controle dos dados que contribuem para o atingimento dos objetivos das atividades de pesquisa da UFJF.

Igualmente, a Pró-Reitoria de Extensão monitora de forma eficiente o quantitativo dos grupos incubados, integrando-os a outros grupos específicos como entidades organizacionais, associações e comunidades, através da Incubadora Tecnológica de Cooperativas Populares (Intecoop). Os atuais 1.324 convênios realizados pela Pró-Reitoria de Extensão, sendo 303 técnico-científicos e 1.021 estágios, somados aos 361 projetos e 21 programas. Demonstram a amplitude das ações de pesquisa da UFJF com ênfase nos controles sobre os resultados e produtos dessas ações. Esta amplitude é percebida e trabalhada pela Pró-Reitoria que confere monitoramento constante sobre os grupos incubados, os convênios, programas e projetos.

Por fim, atestamos como ponto positivo visualizado nas três Pró-Reitorias a percepção clara da estrutura organizacional da UFJF e a influência e atuação de cada unidade analisada diante do organograma institucional. Não obstante, as inconsistências inerentes à atuação de determinados servidores diante de suas respectivas responsabilidades dentro do organograma de cada Pró-Reitoria, evidenciando divergência das competências formais com as atribuições na prática, evidenciadas na subseção 2.3.1 – Ambiente de Controle, há identificação factual da estrutura organizacional dentro da compleição administrativa da UFJF. A comunicação entre as Pró-Reitorias analisadas com as unidades acadêmicas, demonstrando um fluxo e informações tempestivo e compassado, também foi visualizada como boa prática no processo de gestão do ensino, da pesquisa e da extensão.

²⁶ Sistema de Prospecção de Agentes Financiadores em P, D & I, proporciona busca, via web, que disponibiliza para pesquisadores, professores, gestores e empresários informações sobre fontes financiadoras para projetos de Pesquisa, Desenvolvimento e Inovação (P,D&I). O sistema aproxima os seus usuários das fontes de recursos para seus projetos, gerando economia de tempo e conhecimento de novas oportunidades.

A publicidade e a transparência foram identificadas como princípios evidentes para as unidades administrativas em tela, com o sítio eletrônico da UFJF congregando as principais informações sobre as atividades desenvolvidas, sendo que cada Pró-Reitoria administra e possui espaço virtual específico de divulgação de seus respectivos objetos. Essa publicidade evidencia tempestiva e eficiente integração com a unidade de tecnologia da informação e comunicação da UFJF — Centro de Gestão do Conhecimento Organizacional (CGCO).

Tudo isso favorece o processo de gestão e fomenta a governança enquanto instância responsável pelo atingimento dos objetivos estratégicos da entidade. Uma estrutura de governança perfeitamente inteligível pelos colaboradores proporciona uma eficiente distribuição das atribuições e competências para a melhor aplicabilidade e adequação das políticas públicas do ensino, da pesquisa e da extensão.

Essas boas práticas estão diretamente relacionadas aos controles internos e contribuem positivamente para o processo de gestão das Pró-Reitorias analisadas de forma a conceder maior informação e conhecimento para o gestor sobre os resultados das atividades desempenhadas e desenvolvidas dentro de cada unidade. Dessa forma, o gestor pode tomar decisões mais apropriadas aos objetivos institucionais. Outrossim, a governança institucional é fomentada na medida em que a estrutura organizacional encontra nessas boas práticas subsídios para integrar as ações positivas sobre os controles através das informações que são compartilhadas entre as três Pró-Reitorias e que traduzem objetivos comuns para a pesquisa, o ensino e a extensão.

2.3.7 Fechando o ciclo COSO

Nas subseções anteriores, relatamos os resultados de nossa pesquisa, os quais podem ser compreendidos como achados de auditoria dentro do aspecto das ferramentas de análise dos controles internos de uma instituição. Esses achados de auditoria possuem a finalidade de demonstração do grau de eficiência e eficácia dos controles, apontando quais os nortes a serem seguidos para uma gestão responsável e que paute suas ações no sentido de dirimir as inconsistências visualizadas.

Dessa forma, considerando o grau de eficiência e de eficácia dos controles internos afetos ao ensino, à pesquisa e à extensão da UFJF, para cada componente COSO descrito nas subseções anteriores, obtemos a seguinte média:

Tabela 25: Grau de eficácia e eficiência dos controle internos do ensino, da pesquisa e da extensão da UFJF

Componentes COSO	Pontuação			
	Mín.	Máx.	Obtida	Relativa ²⁷
Ambiente de controle	8	24	17	41%
Avaliação de riscos	4	12	11	11%
Atividades de controle	8	24	16	47%
Informação e comunicação	6	18	9	75%
Monitoramento	6	18	12	50%
Média				45%
Eficiência e eficácia dos controles internos da UFJF Baixa eficiência e eficácia: 0 a 30% Razoável eficiência e eficácia: pontuação = 31 a 70% Alta eficiência e eficácia: pontuação = 71 a 100%				

Fonte: Elaborado pelo autor com base nas entrevistas e na matriz COSO (2013).

Tendo em vista os componentes COSO não possuírem hierarquia de importância dentro da estrutura organizacional de uma entidade, não demonstrando, portanto, componentes com maior valência que outros, a média se faz na razão aritmética simples, a qual aponta um grau de 45% de eficiência e de eficácia dos controles internos na gestão do ensino, da pesquisa e da extensão.

Este grau de eficiência e eficácia aponta o quanto a gestão das três macroatividades da UFJF pode melhorar de forma a granjear, assim, um nível satisfatório que se situe acima dos 70 pontos percentuais de média. Entretanto, também demonstra certa eficiência e eficácia dos controles na medida em que a qualificação de grau baixo está ultrapassada apontando o patamar de média eficiência e eficácia dos controles.

Assim, no capítulo seguinte, iremos propor um plano de ação educacional que visa combater os pontos nevrálgicos visualizados nas subseções 2.3.1 a 2.3.5, bem como fomentar as boas práticas de gestão apontadas na subseção anterior, incrementando positivamente, assim, o grau de eficiência e eficácia dos controles

²⁷ Considerando que a gradação de eficiência e de eficácia dos controles internos é medida na proporção inversa, isto é, quanto menor a pontuação melhor será o grau de eficiência e eficácia dos controles, e vice-versa, o percentual desta tabela é obtido pelo resultado entre a subtração de 100% e o número relativo encontrado. Assim, para o componente COSO Ambiente de Controle, encontramos o número relativo de 59%, portanto, $100\% - 59\% = 41\%$.

internos na gestão do ensino, da pesquisa e da extensão da UFJF. Este conjunto de ferramentas de controle concederá aprimoramento ao processo de gestão e à governança da UFJF dentro do escopo das três Pró-Reitorias analisadas.

3 FERRAMENTAS DE CONTROLE INTERNO PARA A GESTÃO DA UFJF

No capítulo 1, traçamos um breve histórico da atuação dos controles internos na Administração Pública contemporânea brasileira, perpassando por atividades de auditoria interna em consonância com ferramentas de controle, abordando as macrofunções específicas de uma universidade pública federal. Como pressupostos relacionados à legalidade, à eficiência, à *accountability* e ao *compliance*, podem contribuir para melhorias substanciais no processo de gestão e na governança institucional. Outrossim, nesse capítulo 1, elencamos os achados de auditoria referentes ao nosso trabalho realizado em meados de 2014 quando mapeamos a eficiência e a eficácia da atuação dos controles internos em quatro áreas administrativas da UFJF: licitações, contratos e compras; sustentabilidade ambiental; transportes; convênios, acordos e instrumentos congêneres de repasse financeiro.

O resultado apontado em nossa descrição demonstrou certa fragilidade dos controles internos para as áreas analisadas e incitou-nos a avaliar e mensurar a atuação dos pressupostos do controle interno para os três macroprocessos de uma instituição de ensino superior: gestão do ensino, da pesquisa e da extensão. Aqui surge o capítulo 2 como corolário da pesquisa e da análise realizadas, com base na metodologia COSO, no sentido de compilar dados afetos à atuação dos controles internos em seus cinco componentes principais — Ambiente de Controle; Avaliação de Riscos; Atividades de Controle; Informação e Comunicação; e Monitoramento — para parametrizarmos, através de tabelas de pontuação, o grau de eficiência e de eficácia das atividades de controle afetas à gestão do ensino, da pesquisa e da extensão.

Neste terceiro capítulo, vamos elaborar cinco procedimentos administrativos, um para cada componente COSO — Ambiente de Controle; Avaliação de Riscos; Atividades de Controle; Informação e Comunicação; Monitoramento — no sentido de fomentar e implementar os controles internos da UFJF, buscando contribuir para a execução das atividades administrativas afetas aos procedimentos e processos do ensino, da pesquisa e da extensão.

Com isso, iremos propor ações de controle, visando à eficiência da gestão calcada na ótica de uma atuação eficaz da governança institucional, favorecendo o processo de tomada de decisão através do monitoramento qualificado dos procedimentos administrativos.

Os procedimentos administrativos, quando bem alinhavados aos aspectos da legalidade, eficiência, publicidade, moralidade e impessoalidade administrativas, tendem a resultar em uma atuação efetiva dos gestores de forma que as ferramentas de controle passam a fornecer o norte e as orientações necessárias àqueles colaboradores que são responsáveis pela condução dos processos e, por conseguinte, os desvios, erros, conluios e fraudes são evitados e precavidos.

3.1 Resumo da análise do controle interno

Através da análise dos controles internos da UFJF, notadamente considerando a gestão do ensino, da pesquisa e da extensão, descrita na subseção 2.3, avocamos de forma sintética os pontos encontrados em nossa pesquisa e que dizem respeito aos cinco componentes COSO. Esta síntese é necessária tendo em vista que o nosso Plano de Ação Educacional (PAE) será estratificado em cinco recomendações, uma para cada componente COSO.

Na tabela 17, apresentamos como eixos de pesquisa os cinco componentes COSO. Por conseguinte, surgem os achados de nossa pesquisa que traduzem os principais pontos relacionados à gestão e às atividades de controle. E, por fim, listamos nossas cinco proposições que irão compor nosso PAE.

Tabela 26: Síntese das ferramentas de controle

Eixos	Achados de pesquisa	Ações propostas
Ambiente de Controle	Ausência de divulgação e promoção da ética; estrutura organizacional sem definição clara de competências; programa de capacitação inadequado	Implementação de programa de capacitação integrado ao PROADES
Avaliação de Riscos	Ausência de monitoramento de atividades críticas; falta de integração entre planejamento/ações/riscos/tomada de decisão	Implantação do sistema de diagnóstico de riscos
Atividades de Controle	Inexistência de normas e manuais operacionais; ausência de planos de trabalho estratégicos; inobservância ao princípio da segregação de funções	Designação de servidor responsável pelas atribuições de controlador
Informação e Comunicação	Morosidade no trâmite das informações; ausência de clareza e da origem das informações que geram tomada de decisão	Implantação da tramitação eletrônica de documentos em formato digital e implementação da Lei de Acesso à Informação
Monitoramento	Ausência de planejamento gerencial; falta de mensuração da qualidade dos resultados obtidos; inexistência de rotatividade dos colaboradores responsáveis pelas atividades críticas	Criação no PROADES do módulo “Resultados” para compatibilizar a relação metas/ações/resultados

Boas práticas	Alimentação e monitoramento das atividades através do PROADES; percepção clara dos números quantitativos e qualitativos dos programas e projetos de cada Pró-Reitoria; transparência na divulgação dos processos através do sítio eletrônico da UFJF; consciência da atuação da estrutura organizacional da UFJF em relação à subestrutura própria de cada Pró-Reitoria	Tornar as boas práticas um exemplo a ser seguidas nas demais Pró-Reitorias da UFJF com o auxílio e o monitoramento da Auditoria Interna
---------------	---	---

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos componentes COSO, nos achados de pesquisa e nas ações propostas.

Assim, quando relacionamos os principais pressupostos teóricos de nosso referencial metodológico COSO com os principais achados de auditoria e, por conseguinte, propomos cinco recomendações no formato de ações visando à eficiência operacional das unidades pesquisadas, bem como a eficácia da governança no sentido de estabelecer um vínculo de resultado com as metas institucionais, estamos buscando a melhor adequação dos controles internos à consecução dos objetivos gerenciais.

3.2 Cadeia causal e apresentação do PAE

Uma atuação eficaz dos controles internos requer antecipação do gestor de forma a prevenir inconsistências e impropriedades que possam permear indevidamente os atos administrativos. Nesse sentido, antes de descrevermos o cerne de nosso plano de ação educacional, delineando as ações necessárias à melhoria dos controles internos da UFJF, nos aspectos do ensino, da pesquisa e da extensão, vamos suscitar os pressupostos da cadeia causal aventada por Arellano (2012). Esta delineia o que vem a ser produto, resultado e impacto. O primeiro refere-se àquilo que se pretende alcançar em termos quantitativos previstos através de metas e objetivos, sendo esses últimos considerados estratégicos por estarem relacionados às macroatividades institucionais; já o resultado é o alvo qualitativo sendo conquistado através dos atos e condutas administrativas; enquanto que o impacto consubstancia-se na junção do produto e do resultado, proporcionando a transformação da realidade da entidade em consonância com as políticas públicas educacionais prescritas.

Relevante considerarmos estes três aspectos da implantação e desenvolvimento de ações administrativas no sentido de nosso plano de ação aspirar resultados práticos — qualitativos, quantitativos e efetivos —, podendo

estabelecer, assim, incrementos às ferramentas de controle e, por conseguinte, que reflitam na possível melhoria no processo de gestão e eficiência na governança institucional.

Dentro do escopo de nossa pesquisa, buscamos alinhar os produtos da cadeia causal às ferramentas de controle já existentes na UFJF, para os aspectos da gestão do ensino, da pesquisa e da extensão. Quando analisamos o grau de eficiência e eficácia dos controles internos das três Pró-Reitorias objeto de nossa pesquisa, levamos em consideração os procedimentos de controle já existentes. Se, porventura, visualizamos alguma ausência de atividade de controle, mencionamos em nossos achados de pesquisa.

Relacionamos então os resultados de nossa pesquisa à atuação dos controles internos diante dos processos e procedimentos administrativos. Por fim, aproximamos o conceito de impacto positivo que a atuação eficaz das ferramentas de controle sobre os procedimentos administrativos pode gerar sobre o processo de gestão de forma a congregar as estruturas de governança da entidade para um dinamismo na tomada de decisão efetiva.

Nesta relação entre produto, resultado e impacto, suscitamos o fluxo proposto por Arellano (2012), no qual incluiremos nossas recomendações para a melhoria dos controles internos da UFJF — nos aspectos do ensino, da pesquisa e da extensão — em formato de plano de ação educacional, para que a retroalimentação do sistema seja garantida:

Figura 8: Interação do processo organizacional



Fonte: ARELLANO, D. Gault, et al. Sistemas de evaluación del desempeño para organizaciones públicas ¿Cómo construirlos efectivamente? Primeira edición. Colección Coyuntura y ensayo. Mexico. 2012. p.31.²⁸

Segundo a proposta apresentada por Arellano, nosso plano de ação tem como intuito funcionar como o objeto insumo descrito na figura 8 para fomentar a gestão (organização) e implementar os processos e procedimentos administrativos, dentro do contexto educacional (realidade), visando à geração de produtos, resultados e impactos que possam garantir a eficiência e a eficácia da governança institucional.

Dessa foram, as recomendações (insumos) podem representar um papel importante no sistema de controle interno da UFJF, pois traduzirá em produtos por meio de um processo ou de uma série de processos. Por sua vez, esses produtos teriam o objetivo de gerar certas reações, mudanças ou interferências (resultados) em um contexto, e tais mudanças poderão modificar eventualmente a natureza deste. Em última instância, uma organização objetiva causar impacto dentro de um contexto, um ambiente, ou uma realidade, com a finalidade de transformá-los. Isso é feito por meio de produtos que, em sua interação com os atores, agentes e processos de outras unidades administrativas, geram resultados e, possivelmente, um impacto sobre a realidade.

Dito de outra maneira, as Pró-Reitorias envolvidas no nosso plano de ação governamental — Pró-Reitoria de Pós-Graduação e Pesquisa, Pró-Reitoria de

²⁸ *Capítulo I - Bases Del SED para organizaciones públicas: Um ejemplo.* Tradução de Luís Antônio Fajardo Pontes, pesquisador do Programa de Pós-Graduação Profissional em Gestão e Avaliação da Educação Pública (PPGP)/CAEd/UFJF. Capítulo 1 – As bases de um Sistema de Avaliação de Desempenho (SAD) para Organizações Públicas: Um Exemplo. p.4.

Graduação, e Pró-Reitoria de Extensão — teriam condições de estabelecer um processo calcado nas recomendações de controle interno, que, por sua vez, podem gerar uma série de produtos. Estes são visualizados como resultados a um contexto ou realidade, tendendo, assim, a alcançar um impacto ou mudança nessa própria realidade. Esse impacto é entendido como eficiência no processo de gestão calcado em um maior controle sobre os atos e processos administrativos, bem como em função da eficácia organizacional a qual pode proporcionar uma atuação mais alinhada da estrutura de governança aos preceitos normativos e institucionais da UFJF.

Assim, podemos compreender que os produtos alcançados dentro da realidade da gestão do ensino, da pesquisa e da extensão geram resultados que, por sua vez, consubstanciam-se em impactos. Estes influenciam a formação de novas estratégias e de novas cadeias causais no sentido de aprimorar o sistema de controle interno e implementar o processo de tomada de decisão dentro do meandro da prestação de contas (responsabilização) dos protagonistas da sua eficaz implantação e pela execução das ações governamentais de ensino e das políticas públicas educacionais.

Tabela 27: Atividades de controle interno

Nº	O que (What)	Para que / Por quê (Why)	Quem (Who)	Quando (When)	Onde (Where)	Como (How)	Quanto custa (Howmuch)
	<i>Necessidade de atuação (ação)</i>	<i>Justificativa / benefícios</i>	<i>Responsável</i>	<i>Prioridade</i>	<i>Qual área</i>	<i>Atividades necessárias para implementar</i>	<i>Recursos financeiros necessários</i>
01	Implementação de programa de capacitação integrado ao PROADES	Buscar a qualificar os servidores diante de suas metas propostas no próprio PROADES	Reitor e Pró-Reitores	Segunda etapa do PROADES de 2017	Pró-Reitorias pesquisadas	1. Contatar o CGCO para implantar o módulo “Programas de Capacitação” no sistema PROADES; 2. Elencar dois programas de capacitação, por servidor, e diretamente relacionados com suas respectivas metas, a serem realizados durante a segunda etapa do PROADES 2017; 3. Alimentar o sistema com os programas de capacitação e monitorar a realização dos mesmos.	--
02	Implantação do sistema de diagnóstico de risco	Proporcionar a mitigamento das inconsistências de ordem formal e/ou material na execução das atividades típicas de cada unidade	Servidores que ocupam cargos de chefia e Auditoria	Segundo trimestre de 2017	Pró-Reitorias pesquisadas	1. Listar os principais riscos operacionais e estratégicos das atividades afins a cada chefia e seus colaboradores; 2. Classificar os riscos em operacionais; de informação; e de conformidade; 3. Estabelecer uma escala de prioridades para os riscos identificados de 1 a 5 (1 = risco de menor impacto; 5 = risco de maior impacto); 4. Monitorar e atualizar a planilha de riscos elencando as atividades desenvolvidas durante as atividades para mitigar os riscos.	--
03	Designação de servidor responsável	Implementar as atividades de controle dentro de	Pró-Reitor de Recursos Humanos e	Segundo trimestre de 2017	Pró-Reitorias pesquisadas	1. Identificar os servidores com perfil curricular e profissional para a função de controlador em cada	*A capacitação estará

	pelas atribuições de controlador	cada unidade	Reitor			unidade; 2. Realizar processo seletivo simplificado para eleger um controlador para cada unidade; 3. Nomear os servidores eleitos para a função de controlador; 4. Capacitar o servidor escolhido para exercer as funções de controlador interno.	contemplada nos orçamentos que cada unidade possui não representando, portanto, custos adicionais
04	Implantação da tramitação eletrônica de documentos em formato digital e implementação da Lei de Acesso à Informação	Proporcionar clareza, transparência, celeridade e acesso amplo às informações operacionais e estratégicas	Reitor, Pró-Reitores e Secretaria de Comunicação	Segundo trimestre de 2017	Reitoria	1. Sensibilizar os servidores para utilização da tramitação digital de documentos no módulo "Protocolo" do SIGA, em detrimento da circulação de documentos físicos; 2. Monitorar os principais documentos tramitados eletronicamente e compartilhá-los no link apropriado na internet de cada unidade. 3. Divulgar e aplicar as diretrizes constantes da Lei de Acesso à Informação.	--
05	Implantação e operacionalização do módulo "Resultados" no PROADES	Compatibilizar e fomentar a relação entre metas pactuadas, ações desenvolvidas e resultados alcançados	Reitor e Pró-Reitores	Segunda etapa do PROADES 2017	Pró-Reitorias pesquisadas	1. Contatar o CGCO para a criação do módulo "Resultados" no PROADES; 2. Estabelecer os resultados esperados para as ações de cada servidor e da equipe; 3. Comparar os resultados esperados com os resultados alvejados e traçar o percentual de alcance para cada servidor e para cada equipe.	--

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos pressupostos da tabela 5w2h.

3.3 Implementos ao desempenho dos controles internos da UFJF

Pontuada a forma de atuação das recomendações de controle interno na seção anterior, que atuarão na gestão do ensino, da pesquisa e da extensão a fim de primar pela eficácia dos processos e procedimentos administrativos, passamos, então, à descrição do nosso plano de ação educacional cujos pressupostos são a legalidade, a eficiência, o *accoutability* e o *compliance* institucionais.

Observando os cinco componentes COSO, iremos descrever cada ação proposta diante da sua viabilidade operacional e de sua contribuição para a gestão das unidades destinatárias no implemento de ferramentas de controle que buscam tratar os dados e informações estratégicas para a tomada de decisão dos gestores responsáveis.

3.3.1 Ambiente de Controle

O primeiro componente COSO — Ambiente de Controle — reflete exatamente a percepção que a estrutura de governança confere sobre o desempenho dos controles internos diante da responsabilização dos servidores pelo atingimento dos objetivos institucionais, buscando, dessa forma, o alinhamento entre competências e capacidades dos atores envolvidos. Sendo assim, recomendamos: desenvolver e promover programa de capacitação suficiente e adequado, integrado ao PROADES, para os servidores afetos à gestão do ensino, da pesquisa e da extensão, de forma a proporcionar integração entre competências funcionais e atribuições administrativas.

A tabela 15 aponta inconsistências, dentre as quais surge a ausência de clareza sobre as competências, atribuições e responsabilidade de áreas e cargos efetivos e comissionados. Considerando os achados de pesquisa, bem como a viabilidade de sua contribuição para a eficiência e eficácia da gestão, é recomendável que o programa de capacitação proposto pontue não somente através do Plano de Cargos e Carreira dos Técnico-Administrativos em Educação (PCCTAE), mas, também, vinculado ao PROADES. Desta forma constituir-se-á em ferramenta de monitoramento das ações desenvolvidas pelos servidores em consonância com seu implemento em sua qualificação e capacitação.

É interessante que a estrutura de governança da UFJF, notadamente para as três Pró-Reitorias analisadas, esteja presente em submódulo PROADES (criado para esta finalidade e constante no SIGA), relacionando o rol de atribuições para cada unidade administrativa vinculada, de forma a integrar a pontuação do servidor pela sua capacitação com as suas respectivas competências diante do delineamento da estrutura organizacional. Isto é, ao servidor, para pontuar no PROADES diante de sua Progressão por Mérito Profissional (também denominada progressão vertical), além do cumprimento de suas metas preestabelecidas, é salutar a sua capacitação efetiva em consonância com pelo menos uma atribuição afeta à sua unidade administrativa vinculada.

Este fito requer disposição administrativa do Reitor juntamente com a Pró-Reitoria de Gestão de Pessoas para que seja emitida orientação normativa criando o novo módulo PROADES acompanhado de seus procedimentos de implantação. Sugerimos, pois, contatar o CGCO para a modelagem do novo módulo. Após a disponibilização desse novo menu no sistema PROADES, recomendamos a alimentação dos mesmos, consignando dois cursos de capacitação por servidor – inicialmente para os servidores das três Pró-Reitorias pesquisadas – colimando com o monitoramento da realização dos respectivos cursos.

Esta capacitação que propomos, vinculada à progressão vertical, não deverá ser confundida com a Progressão por Capacitação Profissional (progressão horizontal). Enquanto que a primeira busca alinhar as atividades do servidor às competências e atribuições afetas à estrutura organizacional à qual está vinculado, visando, assim, à qualidade no desempenho do colaborador e favorecendo o ambiente de controle da instituição; a segunda confere conhecimento cognitivo ao servidor diante da sua evolução curricular ao longo da sua jornada laborativa na instituição.

3.3.2 Avaliação de Riscos

Para o segundo componente COSO, Avaliação de Riscos, recomendamos a implantação da ferramenta de diagnóstico dos riscos que busque identificar a probabilidade de ocorrência de riscos afins às atividades da Unidade e a consequente adoção de medidas para mitigá-los. As principais inconsistências

relacionadas a este componente COSO foram evidenciadas na tabela 17 e indicam aspectos de falta de uma cultura de monitoramento e responsabilização em relação a riscos nos processos e procedimentos, aliada ao desalinhamento das atividades operacionais de cada Unidade com os objetivos estratégicos institucionais. A identificação e mensuração dos riscos operacionais e estratégicos confere eficácia no processo de gestão, pois antecipa ao gestor a visualização de inconsistências, levando a uma atuação preventiva e eficiente.

Assim, sugerimos que os riscos, para uma melhor identificação, sejam classificados e tratados diante de uma escala de prioridades para que, assim que forem diagnosticados e visualizados, possam gerar informações úteis à tomada de decisão. É importante que a avaliação dos riscos seja feita de forma contínua de modo a identificar mudanças no perfil de propensão às ameaças ocasionadas por transformações nos ambientes interno e externo da Pró-Reitoria.

Os riscos podem ser definidos em três níveis: riscos operacionais, que são aqueles relacionados com as atividades rotineiras executadas na Unidade, respondendo pela sua operacionalização; riscos de informação, os quais se caracterizam pela qualidade, tempestividade, clareza, adequação e suficiência das informações, produzidas intrínseca ou extrinsecamente, e que circulam dentro da Unidade; e riscos de conformidade, que dizem respeito à regularidade dos atos administrativos da Unidade em consonância com as normas e regulamentos a serem observados.

Portanto, o diagnóstico de riscos tem o potencial de se constituir como um mecanismo constante de monitoramento e avaliação das atividades da Unidade, que podem sofrer inconsistências de ordem formal e/ou material durante sua execução. Ou seja, é a tarefa de acompanhamento sistemático da execução das atividades afins da Pró-Reitoria para estabelecer determinado grau de probabilidade de ocorrência de riscos que possam comprometer a realização dos atos administrativos. O diagnóstico de riscos ajuda a identificar os pontos nevrálgicos da Unidade, bem como consiste em ferramenta de mapeamento dos processos críticos e propõe ações para gerenciar e mitigar as ameaças. Este instrumento de controle pode ser estabelecido em nível de instituição ou em nível de Unidades.

Os principais riscos relacionados às atividades de ensino, pesquisa e extensão encontram-se nas atividades de planejamento e execução dos programas e projetos sobre os quais cabe esta ferramenta de monitoramento das ações

importantes para que as Pró-Reitorias alvejem êxito na maioria dos resultados advindos desses programas e projetos. Nesse sentido, a relação entre produto-resultado-impacto tende a ser amplificada com o eficiente controle dos procedimentos e processos causadores e oriundos das propostas e traçados de atividades afetas a essas três áreas.

Considerando que as unidades pesquisadas relacionam-se com públicos externos diante das atividades afetas à pesquisa, ao ensino e à extensão, o sistema diagnóstico de riscos, mapeando as ameaças externas, pode contribuir para que o gestor visualize previamente determinada possibilidade de ocorrência de um erro operacional cuja tratativa tende a ser mais bem efetivada quando relacionamos nossos objetivos com nossas ações desempenhadas. Dessa forma, busca-se a diminuição dos riscos por antecipação à ocorrência dos mesmos.

3.3.3 Atividades de Controle

As inconsistências visualizadas diante do componente COSO Atividades de Controle (tabela 19) refletem a ausência de alinhamento entre as atividades operacionais típicas de cada Pró-Reitoria com procedimentos padrões preestabelecidos. Ações estabelecidas por meio de políticas e procedimentos que ajudam garantir o cumprimento das diretrizes determinadas pela administração contribuem substancialmente para a mitigação dos riscos, para o alcance dos objetivos da Unidade e favorecem o implemento e o monitoramento das chamadas atividades de controle.

Assim, para este quesito Atividades de Controle, recomendamos: a designação de um servidor efetivo para monitorar e fomentar as atividades de controle desenvolvidas e executadas em cada processo e procedimento administrativo tramitado nas Unidades.

A estrutura organizacional da UFJF, assim como a da maioria das universidades federais, não contempla um órgão ou setor específico de controle interno, ou seja, uma controladoria. Como já relatado na subseção 1.1.2, as atividades de controle não se confundem com as atividades de auditoria interna e, caso ocorresse uma simbiose entre ambas, poderia ocasionar prejuízos para as ferramentas de controle, pois quem seria o responsável por avaliar a eficiência e a eficácia das mesmas, isto é, a auditoria interna, estaria, também, praticando as

ações de controle. Ou seja, tratar-se de um verificador analisando seus próprios atos.

Esta proposta indica, portanto, a definição de um responsável pelas atividades de controle, o qual será denominado Agente de Controle Interno (ACI), que ficaria responsável pela promoção do desempenho eficiente dos processos e pela eficácia na atuação administrativa no ambiente tecnológico. As naturezas das atividades de controle são preventiva, também denominada detectiva, e corretiva. Considerando o potencial de atuação da primeira, o controlador pode vir a desenvolver e a monitorar uma série de atividades manuais e automáticas como autorizações e aprovações, verificações, reconciliações e revisões de desempenho dos processos e procedimentos administrativos.

A segregação de funções é observada quando ocorre a definição de um colaborador responsável pela execução das tarefas e outro servidor distinto para monitorá-las, verificá-las, corrigi-las e avalizá-las. O servidor eleito para as funções de ACI pode possuir formação acadêmica em quaisquer áreas e ocupar distintos cargos constantes do PCCTAE, por sua natureza de atuação transversal e interdisciplinar, congregando conhecimentos do direito, da administração, da contabilidade, das ciências sociais aplicadas, das ciências humanas, das ciências exatas, da economia, da estatística, etc. Poderá ser um ACI por Pró-Reitoria ou apenas um ACI para as três Unidades, conforme o conhecimento e experiência dos colaboradores.

Por fim, destacamos que esta recomendação para o elemento Atividades de Controle tem o potencial de, após verificado êxito de atuação dos controladores adstritos a cada Pró-Reitoria objeto de nossa pesquisa, abranger toda a administração da UFJF, sendo criada a controladoria institucional de forma a contribuir para os processos administrativos entre Unidades e, por conseguinte, fomentar a gestão superior de informações operacionais e procedimentais para a precisa tomada de decisão sobre a eficiência dos atos administrativos.

3.3.4 Informação e Comunicação

Este é o componente COSO relacionado com a qualidade das informações tramitadas, produzidas e utilizadas dentro de uma entidade. As fontes internas e externas das informações interagem com os objetivos da unidade de forma a

garantir ou não o funcionamento dos outros componentes do controle interno. Isso vai depender da clareza, da transparência, da fidedignidade, da celeridade e da amplitude com que a informação é tratada internamente.

Diante das principais inconsistências elencadas para este item COSO, este PAE recomenda viabilizar a implantação da tramitação eletrônica de documentos em formato digital e implementar as diretrizes da Lei de Acesso à Informação.

Estamos vivenciando a era digital e as tecnologias da informação e Comunicação permeiam toda a Administração Pública através de seus diversos sistemas informatizados de armazenamento, produção e alimentação de dados. Toda a operacionalização orçamentária e financeira da UFJF é realizada através do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI). Este possui um menu específico para comunicados, denominado Comunica, e que funciona não somente entre operadores de um mesmo órgão, mas entre usuários de órgãos distintos.

Transportando os conceitos da comunicação instantânea dos aplicativos e sistemas informatizados para os comunicados internos da UFJF, visualizamos o SIGA como fundamental ferramenta de gestão informatizada e que pode contribuir para este intento. O SIGA já possui o módulo de tramitação de documentos eletrônicos o qual, em breve, estará em operação em toda a UFJF. Assim, aproveitamos a plataforma do SIGA e sugerimos que a tramitação interna de documentos digitais inicie-se, como campo experimental, exatamente nas três Pró-Reitorias analisadas. As comunicações e os protocolos nas três Pró-Reitorias objeto de nossa análise são mais constantes e vultosas que nas demais Pró-Reitorias. As Pró-Reitorias analisadas possuem uma maior interface com as Unidades Acadêmicas e isso aumenta o nível e o quantitativo de tramitações de comunicados e documentos.

A tramitação eletrônica de documentos e com acesso aberto a todos os usuários do SIGA pode proporcionar uma maior clareza e agilidade no trato da informação na medida em que tenderá a diminuir os arquivos físicos, sendo que os dados digitais são de fácil acesso e sua volatilidade não prejudica o teor da informação.

Ancorados nos pressupostos das informações digitais, sugerimos, outrossim, atenção e implementação dos gestores para o atendimento às diretrizes da Lei de Acesso à Informação. Dados relativos a projetos, programas, bolsas e estudos

diversos relacionadas às atividades do ensino, da pesquisa e da extensão, caso sejam atualizados e alimentados em tempo oportuno no *link* de cada Pró-Reitoria constante no sítio eletrônico da UFJF, podem proporcionar uma maior divulgação e transparência, não somente para informação de cunho interno, mas, sobretudo, para a informação de caráter externo.

Assim, sugerimos que o controle já existente sobre o monitoramento dos programas e projetos de cada Pró-Reitoria sejam formatados em uma planilha eletrônica na qual sejam consignados os fluxos e as tramitações de cada etapa dos procedimentos. Antecedendo a essa etapa de compilação dos dados em arquivo eletrônico seria interessante a promoção da realização de um mapeamento dos processos relativos aos projetos de cada Pró-Reitoria para que possam ser estabelecidos fluxos semelhantes de acordo com a finalidade de cada programa.

Para tal, é viável que as Unidades contem com profissionais da Tecnologia da Informação e Comunicação para a divulgação efetiva das informações, sempre na busca por melhores dispositivos eletrônicos de tramitação dos dados. Se a unidade possuir, em seu escopo de servidores, colaborador graduado ou com experiência em Tecnologia da Informação e Comunicação, poderia utilizá-lo para este intento. Caso contrário, o CGCO, com base em acordo realizado entre a Pró-Reitoria e aquele centro de organização da informatização, seria o responsável por compilar os dados recebidos pelas unidades e disponibilizá-los *on-line* em tempo real.

O CGCO disponibiliza um tutorial e material para que cada unidade administrativa realize a própria atualização do seu sítio eletrônico, e isso poderá ser executado em cada Pró-Reitoria de forma a concentrar todo o trabalho de compilação e disponibilização das informações na respectiva unidade.

Um colaborador disponível a atualizar as informações em tempo real é importante para que ocorra a tempestividade e a eficácia da informação. Informações sobre projetos e programas relativas ao ensino, pesquisa e extensão, se não divulgadas e monitoradas periodicamente, podem comprometer a execução e, por conseguinte, os resultados dos mesmos.

Assim, uma atualização constante das informações no sítio eletrônico próprio da cada Unidade pode contribuir sobremaneira para a eficiência e a eficácia dos programas e projetos relacionados à pesquisa, ao ensino e à extensão.

3.3.5 Monitoramento

O monitoramento, como quinto componente COSO, reflete o resultado de avaliações contínuas no sentido de verificar a presença e o funcionamento de cada um dos cinco componentes de controle interno, bem como prima pela eficácia das ferramentas de controle que compõem cada elemento COSO. As avaliações contínuas dos processos e procedimentos administrativos de cada unidade proporcionam informações oportunas à tomada de decisão do gestor.

Nesse sentido, fundamentados nos aspectos das avaliações contínuas e periódicas dos controles administrativos, recomendamos: criar e operacionalizar o módulo “Resultados” no PROADES.

Esta atividade, que encerra nossas cinco recomendações, as quais compõem nosso PAE, funcionará como uma ferramenta de compatibilização e fomento na relação entre metas pactuadas (coletivas e individuais), ações desenvolvidas e resultados alvejados.

Atualmente, são lançadas no PROADES as metas individuais e coletivas de cada unidade administrativa e de cada servidor. Propomos a inclusão de um atributo extra, representado pelo módulo “Resultado”. Quando se traçam metas, os produtos — aquilo que almejamos conquistar diante de uma meta predefinida — são idealizados dentro da perspectiva do grau de atendimento a uma determinada demanda, sugerida como meta, e o impacto que esta meta pode proporcionar para garantir a eficácia e a eficiência dos processos e procedimentos administrativos.

O módulo “Resultados” identifica os produtos previstos e os compara com os impactos provenientes dos resultados alcançados na prática, diante da perspectiva da contribuição efetiva ou não sobre os processos e procedimentos administrativos relacionados a cada meta estabelecida.

Este comparativo tenderá a lançar foco sobre os processos e procedimentos administrativos, favorecendo ao gestor a visão dos impactos ocasionados pelos resultados provenientes de cada ação e atividade necessária a alcançar determinada meta. Por conseguinte, uma maior clareza sobre o desempenho das metas poderá ser conquistada em detrimento do atual lançamento realizado no PROADES. Ele apenas demonstra se a meta está sendo alcançada ou não, sem realizar um comparativo entre os impactos das ações e atividades necessárias à

realização da meta, bem como não mostra as contribuições positivas sobre os procedimentos e processos administrativos.

Esta ferramenta de controle fomentará este componente COSO Monitoramento de forma periódica, de acordo com as reuniões e atas realizadas nas etapas do PROADES. Ainda, o gestor de cada unidade pesquisada poderá implantar o monitoramento contínuo, como subetapas intercaladas entre as etapas do PROADES, de acordo com os riscos que determinada ação ou atividade poderá ocasionar na consecução de uma meta. Outrossim, os resultados negativos, caso apareçam, poderão ser mais bem tratados diante de uma ação preventiva — identificando os impactos negativos que podem ocorrer diante do monitoramento contínuo do desempenho das atividades e ações — e, também, de uma ação remediativa — agindo sobre os resultados negativos que possam vir a impactar os processos e procedimentos administrativos.

Para a implantação deste novo módulo PROADES, torna-se importante seguir os mesmo passos para a implantação do módulo Capacitação sugerido no item 3.3.1 – Ambiente de Controle.

Algumas dificuldades são visualizadas na implantação (colocar em voga a ferramenta de controle) e implementação (proporcionar incrementos à ferramenta de controle já implantada) deste fito quando levamos em consideração a aferição dos respectivos resultados. Como já mencionamos, atualmente a avaliação do cumprimento das metas individuais e coletivas lançadas no PROADES é feita através do próprio relato do servidor e de sua equipe, ou seja, trata-se de uma autoavaliação.

Considerando que os resultados de uma determinada ação administrativa devem produzir impactos no ambiente organizacional, eles devem ser mensurados não somente com base em uma autoavaliação, mas, sobretudo, sob o crivo de um agente externo. E isso pode gerar dificuldades diante de uma possível contestação de um servidor avaliado negativamente em seus resultados por não considerar uma avaliação de um terceiro. Essas dificuldades podem ser dirimidas através de portaria exarada pelo reitor ou por resolução emitida pelo CONSU no sentido de conferir legitimidade às avaliações por terceiros, por meio de uma comissão criada para esta finalidade, sobre os resultados auferidos de cada atividade desempenhada pelos servidores.

Dessa forma, o processo de gestão, representado pelos Pró-Reitores e coordenadores responsáveis, será fomentado por um maior monitoramento e os gestores poderão tomar decisões sobre as metas, atividades e ações desempenhadas de forma a perseguirem resultados positivos e a eficiência dos processos e procedimentos administrativos. A governança também é abarcada nesta atividade de monitoramento quando o alinhamento dos resultados às metas institucionais pode garantir uma melhor relação entre as ações e atividades individuais, coletivas e institucionais.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Amparados no problema de nossa pesquisa inicialmente descrito no Capítulo 1 — as causas de uma possível baixa eficiência e eficácia dos controles internos da UFJF —, conferimos a segunda parte de nosso escopo de trabalho, isto é, de que forma se pode aplacar esse admissível problema para que ocorra valência ao processo de gestão.

Assim perpassamos pela apresentação do estudo e da análise do grau de eficiência e de eficácia dos controles internos da UFJF e de que forma pode haver a melhor relação entre ferramentas de controle adequadas e eficiência da gestão.

Nesse cenário de discussão e avaliação dos controles internos das três Pró-Reitorias analisadas, descobrimos que existem ferramentas de controle implantadas e que as mesmas podem ser melhoradas. Esse incremento às ferramentas de controle tende a contribuir para o processo de gestão na medida em que aproxima o gestor às atividades operacionais de cada unidade. Também confere legitimidade à governança corporativa quando cada atividade de controle desempenhada em integração com as demais atividades operacionais pode proporcionar a aproximação entre objetivos estratégicos e objetivos operacionais. E isso também aproxima a estrutura de governança aos processos e procedimentos administrativos.

A ferramenta COSO contribui, sobremaneira, para a avaliação e para o incremento das ferramentas de controle quando traça um paralelo entre os cinco elementos de controle fundamentais – Ambiente de Controle; Avaliação de Riscos; Atividades de Controle; Informação e Comunicação; e Atividades de Monitoramento – os objetivos institucionais – Operacionais (desempenho); Divulgação (integridade das informações); e Conformidade (observâncias aos preceitos normativos) – e as instâncias administrativas que, no nosso caso de análise, foram as três Pró-Reitorias relacionadas às atividades de ensino, pesquisa e extensão da UFJF.

Dessarte, propomos cinco ações que compõem o nosso Plano de Ação Educacional (PAE), considerando cada componente COSO e a sua atuação elementar. Ainda, sugerimos que as boas práticas de gestão visualizadas sejam implementadas nas demais Pró-Reitorias da UFJF.

Diante da descrição da importância dos controles internos da UFJF aliados à governança institucional, elencando os princípios legais que norteiam a atuação precisa dos controles administrativos — Capítulo 1 —, passamos a uma análise

crítica dos resultados obtidos através da reaplicação da ferramenta COSO, notadamente nas Pró-Reitorias afetas à gestão do ensino, da pesquisa e da extensão. Assim, surge nosso PAE como um compilado de ações de controle que visam à implementação de atividades capazes de garantir maior eficiência dos processos administrativos, a fim de se obter uma atuação mais eficaz do gestor.

Quando relacionamos Ambiente de Controle, Avaliação de Riscos, Atividades de Controle, Informação e Comunicação e Monitoramento, elencando as atividades necessárias à interação desses elementos aos controles internos institucionais já implantados, buscamos uma associação entre produtos, resultados e impactos.

Assim, nossos objetivos foram alvejados quando estudamos e analisamos o grau de eficiência e eficácia dos controles internos da UFJF, traçando elementos administrativos para que haja a melhor relação entre controles adequados e gestão eficiente dentro de um escopo de ferramentas de controle atuantes e eficazes capazes de melhorar os processos e procedimentos administrativos das três Pró-Reitorias foco de nossa pesquisa.

Aquilo que o gestor pretende alvejar como eficiência de sua tomada de decisão pode ser aferido nos resultados conquistados através das atividades desenvolvidas diante dos processos e procedimentos administrativos. Correlacionando esses resultados em termos de efeitos positivos ou negativos sobre o processo de gestão e sobre a governança institucional — denominados impactos —, foi possível a visualização e concepção de cinco ações que podem contribuir salutarmente para a gestão das três unidades administrativas pesquisadas. Por conseguinte, também serão profícuas para a governança da reitoria da UFJF, de forma a buscar o implemento dos controle internos administrativos e a observância da importância das ferramentas de controle na Administração Pública.

REFERÊNCIAS

ABUNAHMAN, José Geraldo; ZOTEZ, Luiz Perez. Controle interno na administração pública federal: estudo do modelo de prestação de contas na universidade federal fluminense. Mestrado em Sistemas de Gestão, LATEC/TEP/TCE/CTC/UFF. **Boletim Técnico Organização & Estratégia** 2 (2) 271-288, v. 2, n. 2, p. 271-288, maio a agosto de 2006. Disponível em: <http://www.ppgp2014.caeduffj.net/pluginfile.php/2214/mod_forum/attachment/58293/Fichamento%20Rodrigo%2020-09.pdf>. Acesso em: 20 set. 2015

ALCZUK, Silvestre, PIRES, Santo Dal Bem. O Controle interno e seus reflexos no gerenciamento dos recursos financeiros em uma instituição pública de ensino superior. *In*: CONGRESSO CONSAD DE GESTÃO PÚBLICA, II, 2009, Distrito Federal. **Anais...** Distrito Federal: Consad, 2009.

ARAÚJO, Marcos Valério. **Tribunal de Contas: o controle do governo democrático – histórico e perspectivas**. Brasília: TCU, 1993.

ARELLANO, D. Gault, et al. **Sistemas de evaluación del desempeño para organizaciones públicas: ¿Cómo construirlos efectivamente?** México, D.F.: Centro de Investigación y Docencia Económicas, 2012.

AZEVEDO, Mayalú Tameirão. **A avaliação dos controles internos no âmbito das Auditorias de Natureza Operacionais, realizadas pelo Tribunal de Contas da União, destacando a abordagem dos componentes do COSO**. Monografia apresentada para aprovação no curso de Especialização em Auditoria Interna e Controle Governamental do Instituto Serzedelo Corrêa do Tribunal de Contas da União, Brasília, 2009.

BANCO MUNDIAL. 2007. **México: Análisis de los lineamientos generales para la evaluación de los programas federales de La Administración Pública Federal**. Disponível em: <http://guia.oitcinterfor.org/sites/default/files/experiencias/Evaluacion_de_politicas_publicas_en_Mexico_11_0.pdf> Acesso em: 24 maio 2015.

BERGAMINI JUNIOR, Sebastião. Controles Internos como um Instrumento de Governança Corporativa. **Revista do BNDES**, Rio de Janeiro, v.12, no. 24, p. 149-188, dez. 2005.

BORINELLI, Márcio Luiz. **Estrutura conceitual básica de Controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis**. 2006. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo. São Paulo, 2006.

BOYNTON, William C., JOHNSON, Raymond N., KELL, Walter G. **Auditoria**. Capítulo 9 -Entendimentos de Controles Internos. Tradução da 7ª ed. por José Evaristo dos Santos. São Paulo: Atlas, 2002. p. 318-377.

BRASIL. **Constituição Federal de 1988.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 20 set. 2015.

_____. **Código de Ética Profissional do Servidor Público Civil do Poder Executivo Federal.** Decreto Federal nº 1.171, de 22 de junho de 1994. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d1171.htm>. Acesso em: 28 set. 2015.

_____. Decreto Federal nº 3.591, de 06 de setembro de 2000. **Dispõe sobre o sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3591.htm>. Acesso em: 24 abr. 2016.

_____. **Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional.** Lei Federal nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 20 mar. 2016.

_____. Lei Federal nº 10.180, de 06 de fevereiro de 2001. **Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10180.htm>. Acesso em: 24 abr. 2016.

_____. Lei de Responsabilidade Fiscal. Lei Complementar Federal nº 101, de 04 de maio de 2000. **Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 20 mar. 2016.

_____. **Plano Nacional de Educação PNE 2014/2024.** Lei Federal nº 13.005, de 25 de junho de 2014. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/l13005.htm>. Acesso em: 24 abr. 2016.

_____. **Regime jurídico dos servidores públicos civis da União.** Lei Federal nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/leis/L8112cons.htm>. Acesso em: 18 out. 2015.

BRITO, Jaime Ricardo. **Breve histórico do controle interno do poder executivo federal:** origem, evolução, modelo atual e visão de futuro. 2009. Disponível em: <<http://www.unifin.edu.br/Content/arquivos/20111006173058.pdf>><http://www.unifin.edu.br/Content/arquivos/20111006173058.pdf>>. Acesso em: 24 abr. 2016.

Caggiano e Figueiredo. **Controladoria Teoria e Prática.** 2.ed. São Paulo: Atlas, 1997.

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, não publicado.

CASTRO, Rodrigo Batista. Eficácia, Eficiência e Efetividade na Administração Pública. 30º Encontro da Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração (ANPAD). Salvador. 2006. Disponível em: <<http://www.anpad.org.br/enanpad/2006/dwn/enanpad2006-apsa-1840.pdf>>. Acesso em: 18 out. 2015.

COCURULLO, A. **Gestão de riscos corporativos; Riscos Alinhados com Algumas Ferramentas de Gestão**: Um Estudo de Caso. São Paulo: Scortecci, 2002.

COSO. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. **Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada**. 2007. Disponível em: <http://www.coso.org/documents/COSO_ERM_ExecutiveSummary_Portuguese.pdf>. Acesso em: 20 set. 2015.

_____. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. **Controle Interno – Estrutura Integrada**. 2013. Disponível em: <<http://www.coso.org/IC.htm>>. Acesso em: 20 set. 2015.

DAVID, Marcus Vinicius. **Transformações na educação superior no Brasil e seus impactos na estrutura, estratégia e governança**: o caso de três universidades federais de Minas Gerais. Tese apresentada à Universidade Federal de Lavras, como parte das exigências do Programa de Pós-Graduação em Administração, área de concentração em Dinâmica e Gestão de Cadeias Produtivas, para a obtenção do título de “Doutor”. Lavras, Minas Gerais. 2009.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 23. Ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p.728 e 729.

DURHAM, Eunice R. **A autonomia universitária – extensão e limites**. NUPES – Núcleo de Pesquisas sobre Ensino Superior. Universidade de São Paulo. 2005. Disponível em: <<http://www.ufam.edu.br/attachments/article/2317/Artigo%20Autonomia%20Universit%C3%A1ria%20Eunice%20Durham.pdf>>. Acesso em: 20 set. 2015.

ESAF. Escola de Administração Fazendária do Governo Federal. **Oficina 91 da XII Semana de Administração Orçamentária, Financeira e de Contratações Públicas**. 2015. Disponível em: <<http://www.esaf.fazenda.gov.br/assuntos/cursoseventos/orcamentaria/arquivo-2015/material-didatico-brasilia-i-2015/arquivo.2015-03-18.7040898238/view>>. Acesso em: 24 abr. 2015.

EUA. **Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – coso. Internal Control – Integrated Framework**: Executive Summary. United States of America, 1992.

_____. **Normas internacionais para a prática profissional de auditoria interna (normas)**. The Institute of Internal Auditors. 2012. Disponível em: <http://www.iiabrazil.org.br/new/2013/dwns/IPPF/standards2013_portuguese.pdf> <http://www.iiabrazil.org.br/new/2013/dwns/IPPF/standards2013_portuguese.pdf>. Acesso em: 8 dez. 2015.

FERREIRA, Simone Bacellar Leal. **Teoria Geral da Administração**. UNIRIO. Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro. 2016. Disponível em: <http://www.uniriotec.br/~simone/Analise%20Empresarial/Parte%201%20-%20TGA/1_TGA.pdf>. Acesso em: 24 abr. 2016.

FÊU, Carlos Henrique. Controle interno na Administração Pública: um eficaz instrumento de accountability. **Jus Navigandi**. Teresina, ano 7, n. 119, 31 out. 2003. Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/20149-20150-1-PB.pdf>>. Acesso em: 19 ago. 2015

FUNDACIÓN W.K. KELLOGG. **Guia de desarrollo de modelos lógicos**. 2001. Disponível em: <<http://www.wkkf.org/>>. Acesso em: 24 maio 2015.

GOMES, Josir Simeone; SALAS, Joan M. Amat. **Controle de gestão: uma abordagem contextual e organizacional**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GROTTI, Dinorá Adelaide Musetti. **O Serviço público e a constituição brasileira de 1988**. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 298-299.

IFAC, INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. **Governance in the public sector**. New York, 2001. Disponível em: <<http://www.ifac.org/Store/Details.tmp?SID=9977171891360&Cart=12593195301062332>>. Acesso em: 15 nov. 2015.

LÜCK, H. Perspectivas da Gestão Escolar e Implicações quanto à Formação de seus Gestores. **Em aberto**, Brasília, v.17, n.72, p.11-33, 2000. Disponível em: <<http://rbep.inep.gov.br/index.php/emaberto/article/viewFile/1087/989>>. Acesso em: 20 set. 2015.

LIMA, Liliane Chaves Murta. **Controle interno na administração pública: o controle interno na administração pública como um instrumento de accountability**. Monografia apresentada ao Instituto Serzedello Corrêa do Tribunal de Contas da União como parte da avaliação do Curso de Especialização em Orçamento Público. Brasília. 2012.

MEC. Ministério da Educação e Cultura. Portaria nº 1.105, de 28 de setembro de 1998. Aprova alterações do Estatuto da Universidade Federal de Juiz de Fora. Disponível em: <<http://www.ufjf.br/portal/files//2009/01/estatuto.pdf>>. Acesso em: 18 out. 2015.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**, 17ª Ed. São Paulo: Malheiros, 1990.

_____. **Direito Administrativo Brasileiro**, 29ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p.94.

NEUBAUER, R.; SILVEIRA, G.T. Gestão dos sistemas escolares – Quais caminhos seguir? *In*: SCHWARTZMAN, S.; COX. (eds.). **Políticas Educacionais e Coesão Social**. Uma Agenda Latino-Americana. Rio de Janeiro: Campus, 2009.

OLKOWSKI, Gustavo Ferreira. **Avaliação de controles internos na administração pública federal**. Artigo apresentado ao Instituto Serzadelo Corrêa – ISC/TCU, como requisito parcial à obtenção do grau de Especialista em Auditoria e Controle Governamental, Brasília, 2011.

PERLATTO, Fernando. As mudanças estruturais das universidades públicas brasileiras: uma proposta dialética de interpretação. **Revista Pesquisa e Debate em Educação** – Programa de Pós Graduação Profissional / Gestão e Avaliação da Educação Pública / UFJF, v.3, n.1 (jan./jul. 2013) – Juiz de Fora: Universidade Federal de Juiz de Fora, 2013, p.22.

PORTAL ADMINISTRAÇÃO. **Administração Geral – Conceito e funções**. 2015. Disponível em <<http://www.portal-administracao.com/2013/10/administracao-geral-especial.html>>. Acesso em: 24 abr. 2016.

QUEIROZ, Marly Alfaia Simões (Org.). **Controle interno e controladoria na Administração Pública**: estudo nas universidades federais brasileiras. XIX Congresso Brasileiro de Custos, Bento Gonçalves, RS, Brasil, Nov. 2012. Disponível em: <<http://website.acep.org.br/2011/wp-content/uploads/2014/11/ARTIGO-31.pdf>>"<http://website.acep.org.br/2011/wp-content/uploads/2014/11/ARTIGO-31.pdf>>. Acesso em: 20 set. 2015.

RAMIS, Diogo Dias. **Controle da administração pública**. 2016. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=12667>"http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=12667>. Acesso em: 24 abr. 2016.

RAMOS, Dona Maria de Oliveira. **Terceirização na Administração Pública**. São Paulo: Editora LTR, 2001.

REVISTA PESQUISA E DEBATE EM EDUCAÇÃO – Programa de Pós Graduação Profissional / Gestão e Avaliação da Educação Pública / UFJF. v.2. n.2 (jul-dez. 2012) – Juiz de Fora: Universidade Federal de Juiz de Fora, 2012.

SANTOS, B. **A universidade no século XXI**. São Paulo: Cortez, 2005. 120 p.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**, 38ª Ed. 2015. p. 727

SILVA, L. C. **Controles Internos E Gestão De Riscos**: Estudo De Caso Em Órgãos De Controle Da Administração Pública Brasileira. Trabalho de Conclusão de Curso

(Especialização em Auditoria e Controle Governamental) – Instituto Serzedello Corrêa – Tribunal de Contas da União, Brasília, 2009.

SILVEIRA, A. di Micelida. **Governança corporativa e estrutura da propriedade:** determinantes e relações com o desempenho das empresa no Brasil. São Paulo: USP, 2006. 312 p.

SFC. Secretaria Federal de Controle. Instrução Normativa nº 1, 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: 24 abr. 2016.

SF/MF. Secretaria Federal de Controle Interno do Ministério da Fazenda. Instrução Normativa nº 02, de 20 de dezembro de 2000. **Estabelece normas de organização e apresentação das tomadas e prestações de contas dos gestores de recursos públicos e rol de responsáveis do Poder Executivo Federal.** Disponível em: <http://www.daf.unb.br/images/DCF/Legisla/in_sfc-mf_02-2000.doc>. Acesso em: 20 set. 2015.

TCE-MG. Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais. **Cartilha de Orientações Sobre Controle Interno.** 2012. Disponível em: <http://www.tce.mg.gov.br/img_site/Cartilha_Control%20Interno.pdf>. Acesso em: 24 abr. 2016.

TCU. Tribunal de Contas da União. Acórdão nº 1.610/2013-Plenário. Avaliação dos controles internos da área de licitações e contratos dos hospitais universitários. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/juris/Web/Juris/ConsultarTextual2/Jurisprudencia.faces?colégiado=PLENARIO&numeroAcordao=1610&anoAcordao=2013>>. Acesso em: 5 jun. 2016.

_____. Tribunal de Contas da União. Acórdão TCU nº 673/2015 – Plenário. Auditoria operacional para a promoção da gestão de riscos na agência nacional de vigilância sanitária. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/juris/Web/Juris/ConsultarTextual2/Jurisprudencia.faces?colégiado=PLENARIO&numeroAcordao=673&anoAcordao=2015>>. Acesso em: 5 jun. 2016.

TORRES. Marcelo Douglas de Figueiredo. **Estado, democracia e administração pública no Brasil.** Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 2004. p. 175.

TRF – 1ª Região. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Observância dos princípios da eficiência e da razoável duração do processo administrativo. 2013. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/topicos/1205379/observancia-do-principio-constitucional-da-razoavel-duracao-do-processo>>. Acesso em: 24 abr. 2016.

WEISS, Carol. **Evaluation:** methods for studying programs and policies. Upper Saddle River: Prentice-Hall, 1998. Tradução, cap.3. Disponível em:

<<http://www.ppgp2014.caedufjf.net/mod/resource/view.php?id=752>>. Acesso em: 25 abr. 2015.

APÊNDICES

Questões suplementares e específicas

Pesquisa:

- 1) Como é monitorado o sistema FINANCIAR?
- 2) Os grupos de pesquisa são cadastrados no Diretório dos Grupos de Pesquisa no Brasil do Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico – CNPq?
- 3) Todos os projetos de pesquisas, bem como os bolsistas, estão cadastrados no SIGA-PESQUISA?
- 4) O SIGA-PESQUISA está totalmente integrado ao SIGA/UFJF?
- 5) A Comissão de Ética no Uso de Animais (CEUA) atua dentro dos preceitos da Lei nº 11.794, de 08 de outubro de 2008, estabelece procedimentos para uso de animais e abarca todas as pesquisas com animais?
- 6) Como são monitorados os órgãos vinculados (Arquivo Histórico, Centro de Biologia da Reprodução e Centro de Pesquisas Sociais)?
- 7) Como é a comunicação e a integração de decisões com o Conselho Setorial de Pós-Graduação e Pesquisa (CSPP), o Comitê Assessor ao CSPP, a Comissão de Ética no Uso de Animais (CEUA), e o Comitê de Ética em Pesquisa Humana?
- 8) Quais diretrizes do Comitê Institucional do Programa Institucional de Bolsas de Iniciação em Desenvolvimento Tecnológico e Inovação (PIBITI) são compatíveis com os procedimentos da Pró-Reitoria?
- 9) A Iniciação Científica/T&I abarca quais áreas de ensino?
- 10) A Revista Principia cumpre com o seu papel de divulgar os trabalhos premiados no Seminário de Iniciação Científica da UFJF? Quais outros objetivos que essa Revista alcança?

Ensino:

- 1) Como é realizado o gerenciamento acadêmico?
- 2) O planejamento da Pró-Reitoria (Regimento Acadêmico da Graduação) está de acordo com a Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional? Caso negativo, quais os pontos divergentes?
- 3) Como são processadas a comunicação e o *feedback* com as diversas unidades acadêmicas, incluindo a coordenação de bacharelado interdisciplinar, a coordenação de ações para a educação básica, a coordenação de graduação, a coordenação de licenciaturas e o Conselho Setorial de Graduação (CONGRAD)?
- 4) Qual o percentual de alunos da UFJF que participam do Programa Mobilidade Estudantil?

- 5) Como são monitorados os estágios e as bolsas estudantis?
- 6) Qual o atual estágio do Projeto Pedagógico Institucional (PPI)?
- 7) Como é monitorado o Programa Institucional de Bolsa de Iniciação à Docência (PIBD). Qual o percentual dessas bolsas sobre o total de alunos da licenciatura? Quantas licenciaturas envolvidas no projeto? Há demandas por novas licenciaturas a serem incorporadas ao projeto?
- 8) Os projetos de universalização (informática e línguas) abrangem quantos servidores e quantos cidadãos não ligados à UFJF?
- 9) Atualmente, quais são os projetos da Coordenação de Inovação Acadêmica e Pedagógica do Ensino Superior?

Extensão:

- 1) Como são monitorados os grupos incubados?
- 2) O planejamento da Pró-Reitoria está de acordo com o Plano Nacional de Extensão? Quais pontos divergentes?
- 3) Atualmente, a Pró-Reitoria possui ações em todas as oito áreas temáticas relacionadas no Plano Nacional de Extensão Universitária? Relacione-as.
- 4) Quantos convênios há, atualmente, firmados através da Pró-Reitoria? Relacione-os, separando-os em técnico-científicos e concessão de estágios.
- 5) Quantos grupos incubados há, atualmente, sob a supervisão da Incubadora Tecnológica de Cooperativas Populares da UFJF (Intecoop)? Relacione-os.
- 6) Como é processado o *feedback* da sociedade em relação aos programas e projetos desenvolvidos pela Pró-Reitoria?
- 7) Como são monitorados os produtos e as publicações corolários dos projetos e programas? (Ar. 7, § 2º, Lei nº 7.416/10, trata da concessão de bolsas para o desenvolvimento de atividades de ensino e extensão universitária).
- 8) A Pró-Reitoria desenvolve atividades relacionadas à inovação tecnológica e práticas culturais e artísticas? (Ar. 7, § 3º, Lei nº 7.416/10, trata da concessão de bolsas para o desenvolvimento de atividades de ensino e extensão universitária).
- 9) O Boletim Eletrônico e o Informativo da Pró-Reitoria estão em voga? Caso negativo, quais as últimas publicações?