



Macrofunções do controle interno: um estudo nas instituições de Ensino Superior Federal

Macrofunctions of internal control: a study in Federal Higher Education institutions

Bruna Cristina Cordova ¹

Francini Costa Augustin ²

Luiz Eduardo Croesy Jenkins ³

Edicreia Andrade dos Santos ⁴

Resumo

Este artigo teve como objetivo verificar a atuação das macrofunções de Auditoria, Controladoria, Corregedoria e Ouvidoria das instituições de ensino superior (IES) públicas federais quanto ao atendimento às diretrizes de acessibilidade ao usuário, transparência, acesso à informação, fiscalização e controle na gestão dos recursos públicos, bem como a avaliação e apuração das manifestações da comunidade acadêmica. Para tal, foram avaliadas de forma qualitativa os dados de 63 universidades. Dentre os resultados, no que tange a estrutura organizacional formalizada, definição e divulgação clara de papéis, publicização de suas informações e independência em relação à Alta Administração, observou-se que as

¹ Graduanda em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Paraná (UFPR), Av. Prefeito Lothário Meissner, 623, Jardim Botânico, Curitiba - PR, CEP: 80210-170

E-mail: bruna_cordova@hotmail.com Orcid: <https://orcid.org/0000-0003-4855-3985>

² Graduanda em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Paraná (UFPR), Av. Prefeito Lothário Meissner, 623, Jardim Botânico, Curitiba - PR, CEP: 80210-170.

E-mail: francini.augustin.1981@gmail.com Orcid: <https://orcid.org/0000-0003-3994-1716>

³ Doutorando em Contabilidade pelo Programa de Pós-graduação em Contabilidade da Universidade Federal do Paraná (PPGCONT-UFPR), Av. Prefeito Lothário Meissner, 623, Jardim Botânico, Curitiba - PR, CEP: 80210-170. E-mail: luizjenkins@ufpr.br Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-0733-0702>

⁴ Doutora em Contabilidade pelo Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina (PPGC-UFSC), v. Prefeito Lothário Meissner, 623, Jardim Botânico, Curitiba - PR, CEP: 80210-170. E-mail: edicreiaandrade@ufpr.br Orcid: <https://orcid.org/0000-0001-8745-3579>

Auditorias Internas e Ouvidoria encontram-se, no momento, melhor estruturadas e com índice de implementação em estágio superior do que as Corregedorias e Controladorias. Evidencia-se também que não há ainda uma uniformidade do Sistema de Controle Interno com base na adoção dos aspectos de governança por parte dos elementos que compõem a sua estrutura. Como elemento limitador da pesquisa, destaca-se a ênfase apenas nas Universidades e, a aplicação em Institutos Federais pode levar a outras conclusões.

Palavras-chave: Auditoria. Controladoria. Corregedoria. Ouvidoria. Universidades.

Abstract

This article purpose to verify the performance of the Audit, Controllershship, Internal Affairs and Ombudsman macro-functions of federal public higher education institutions (HEIs) regarding compliance with user accessibility guidelines, transparency, access to information, inspection and control in the management of public resources, as well as the evaluation and verification of the manifestations of the academic community. To this end, data from 63 universities were qualitatively evaluated. Among the results, regarding the formalized organizational structure, definition and clear disclosure of roles, publication of its information and independence in relation to Senior Management, it was observed that the Internal Audits and Ombudsman are, at the moment, better structured and with an implementation rate at a higher stage than the Internal Affairs and Controllershship Offices. It is also evident that there is still no uniformity of the Internal Control System based on the adoption of governance aspects by the elements that make up its structure. As a limiting element of the research, the emphasis only on Universities is highlighted, and the application in Federal Institutes can lead to other conclusions.

Keywords: Audit. Controllershship. Internal Affairs. Ombudsman. Universities.

Introdução

O desenvolvimento organizacional depende da constante melhoria de sua eficácia e eficiência, tanto para as entidades públicas e privadas, em função das estratégias estabelecidas por esta, além do dever daquela de zelar pela coisa pública, daí surge o controle interno (Gaarder, 1999). O controle interno tem como objetivo principal a ação preventiva, antes que ações ilícitas, incorretas ou impróprias possam atentar contra os princípios da Constituição da República Federativa do Brasil. No Brasil, o Sistema de Controle Interno é composto por um

conjunto de unidades técnicas articuladas a partir de um órgão central de coordenação, que atuam de forma integrada e multidisciplinar. A isso se compreende as macrofunções de Auditoria, Controladoria, Corregedoria e Ouvidoria.

Anthony e Govindarajan (2002) descrevem que o controle, enquanto ferramenta econômico-contábil, dispõe de quatro elementos que atuam de forma integrada, quais sejam: a detecção, que é a capacidade de identificar situações que requeiram intervenções; a avaliação, que é a comparação dos resultados obtidos com padrões pré-estabelecidos; a execução, que é a capacidade de modificar o curso de um processo, em função da identificação de ocorrências relevantes; a comunicação, que é o processo de interligação entre os demais elementos. Portanto, para que os controles atinjam os objetivos propostos, é fundamental que disponham destes elementos durante seu processo de planejamento.

O controle interno se aplica a todos os níveis da estrutura organizacional, agindo não apenas sobre os processos operacionais, aqueles ligados à atividade-fim, mas se expandido a todas as áreas da entidade, envolvendo também as atividades-meio, ainda que não executadas diretamente pela organização (terceirização). A abrangência do controle interno envolve não apenas os bens, equipamentos, estoques, mas também as relações comerciais como as compras, as vendas, as prestações de serviço, como também os recursos humanos e as transações com itens intangíveis (Paixão *et al.*, 2019).

Nesta linha, este estudo busca responder a seguinte questão de pesquisa: Como está a atuação das unidades estruturais que compõem o Sistema de Controle Interno no âmbito das Universidades Federais de Ensino? Assim, tem-se como objetivo verificar a atuação das macrofunções de Auditoria, Controladoria, Corregedoria e Ouvidoria das instituições de ensino públicas federais. Para atender a este objetivo, cumpre avaliar se as Ouvidorias, Auditorias, Controladorias e Corregedorias instituídas nas universidades públicas atendem às diretrizes de acessibilidade ao usuário, transparência, acesso à informação, fiscalização e controle na gestão dos recursos públicos, bem como a avaliação e apuração das manifestações da comunidade acadêmica.

Essa pesquisa justifica-se pelo caráter de pertinência, relevância e atualidade do assunto, que podem contribuir para uma gestão mais eficaz das instituições de ensino superior e que pelo campo de atuação, podem ser expandidas para outras áreas da administração pública, seja na esfera federal, estadual e municipal, e não somente na área da educação, mas da administração pública em todas as suas áreas de atuação.

Referencial Teórico

2.1 Sistema de Controle Interno

A Administração Pública é o conjunto de meios institucionais, materiais, financeiros e humanos organizados e necessários para executar as decisões política (Silva, 2013). De acordo com essa concepção, representa o conjunto de órgãos utilizados pelo poder político para executar atividades administrativas do Estado. Seja em âmbito federal, estadual ou municipal, a Administração Pública está sujeita à organização governamental autônoma de cada ente federativo, contudo, como atividade administrativa, deve obedecer aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, elencados no artigo 37 da Constituição Federal (1988). Assim, ao contrário da iniciativa privada, que pode realizar sua gestão conforme tudo que a lei não proíbe, a Administração Pública é regida conforme as autorizações expressas na lei. Por isso, os controles internos são essenciais à gestão proba dos recursos públicos.

O texto constitucional, nos artigos 70, 71 e 74, elencou expressamente a função dos meios de controle externo e interno para a administração financeira e orçamentária, reconhecendo a função fiscalizadora inerente ao Estado Democrático de Direito e decorrente do princípio de separação dos poderes. Nesta direção, Silva (2013) argumenta que no sistema de separação de poderes cabe ao órgão legislativo criar as leis, por isso a ele também incumbe de fiscalizar seu cumprimento pelo Executivo, que detém função de administração.

Na concepção de Abraão (2020), fiscalizar é verificar se as entidades estão realizando suas atividades conforme os objetivos planejados, se estão respeitando as normas legais, e se estão trabalhando de forma eficiente e impessoal, isto é, se os recursos públicos estão sendo utilizados em proveito da sociedade e não em benefício de particulares. No entanto, considerando a natureza administrativa do controle interno, a ela é dada o protagonismo na Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Conforme definido por Gil, Arima e Nakamura (2013), o controle interno consiste em uma tecnologia (ferramentas aplicados aos processos e instrumentos com os produtos alcançados) empregada para a transparência (visão de conformidade) das práticas e dos resultados das entidades privadas ou públicas que é objeto de mudanças (visões customização ou inovação) na sua concepção e funcionalidade como decorrência dos processos decisórios exercidos, visando assinalar as faltas e os erros a fim de repará-los e evitar sua repetição, pois a gestão ineficiente dos recursos públicos impacta diretamente a realização de políticas sociais.

A Constituição Federal (1988) estabeleceu na esfera de cada poder o Sistema de Controle Interno, substabelecendo controles, no nível operacional, para cada unidade gestora na Administração Direta ou entidade da Administração Indireta, chamados apenas de controle interno. Assim, devem os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manter, de forma integrada, o sistema de controle interno com a finalidade de: (a) avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União; (b) 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; (c) exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União; (d) apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Castro (2018) chama a atenção para o cenário de instabilidade política e econômica do Brasil desde a década de 1940 que impactou diretamente a evolução do sistema de controle interno: (a) quatro regimes políticos diferentes (a ditadura de Vargas, um breve regime democrático, seguido do regime militar em 1964 e, a democratização a partir de 1985); (b) três reformas constitucionais (1946, 1967 e 1988); e, (c) nos últimos 20 anos, seis mudanças de moeda, cinco Presidentes da República e 12 Ministros da Fazenda.

Regulamentado pelo Decreto 3.591/2000, o controle interno tem origem contábil, quando em 1914 o Ministro da Fazenda não podia oferecer garantias para os empréstimos requeridos junto aos banqueiros ingleses. Isto porque, o governo brasileiro carecia de uma contabilidade organizada que produzisse informação fidedigna sobre a real situação financeira e patrimonial do país (Castro, 2018). Nos anos subsequentes, o Sistema de Controle Interno passou a ser organizado de acordo com a diretriz constitucional do artigo 74, que se consolidou com criação da Controladoria Geral da União em 1994 e a publicação da Lei n. 10.180/2001, que definiu o Sistema de Controles Internos como atividades de avaliação do cumprimento das metas previstas no plano plurianual, da execução dos programas de governo e dos orçamentos da União e de avaliação da gestão dos administradores públicos federais, utilizando como instrumentos a auditoria e a fiscalização.

Com amparo nos artigos 163 e 165, § 9º da Magna Carta, o Projeto de Lei complementar n. 229/2009 foi proposto pelo Senado Federal e ficou conhecida como Lei da Qualidade Fiscal (visava estabelecer normas sobre orçamento, controle e contabilidade pública, voltadas para a responsabilidade no processo orçamentário e na gestão financeira e patrimonial), alterando a Lei de Responsabilidade Fiscal n. 101/2002 e revogando a Lei 4.320/1964.

O Sistema de Controle Interno é composto por um conjunto de unidades técnicas articuladas a partir de um órgão central de coordenação, que atuam de forma integrada e multidisciplinar. Conforme o entendimento do Tribunal de Contas da União, o Sistema de Controle Interno institucionalizado pelas entidades públicas brasileiras agrega sobretudo as macrofunções de Auditoria, Controladoria, Corregedoria e Ouvidoria.

Macrofunções	Descrição
Ouvidoria	Fomenta o controle social e a participação popular, por meio do recebimento, registro e tratamento de denúncias e manifestações do cidadão sobre os serviços prestados à sociedade e sobre a adequada aplicação de recursos públicos.
Controladoria	Subsídia a tomada de decisão governamental e propicia a melhoria contínua da qualidade do gasto público, a partir da modelagem, sistematização, geração, comparação e análise de informações relativas a custos, eficiência, desempenho e cumprimento de objetivos.
Auditoria	É o instrumento que avalia ações implementadas pela administração pública segundo critérios previamente definidos e adequados, com o fim de expressar uma conclusão quanto ao funcionamento de políticas públicas para a gestão responsável e para a sociedade.
Corregedoria – Correição	Tem a finalidade de apurar os indícios de ilícitos praticados no âmbito da administração pública e de promover a responsabilização dos envolvidos, por meio dos processos e instrumentos administrativos tendentes à identificação dos fatos apurados, à responsabilização dos agentes e à obtenção do ressarcimento de eventuais danos causados ao erário.

Tabela 1. Macrofunções

Fonte: Baseado no PL 229/2009.

O controle interno que nasceu da necessidade de controle financeiro culminou na criação da Controladoria-Geral da União, pela Lei n. 10.683/2003, o atual órgão central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal que foi incumbido da promoção da transparência e a prevenção e o combate à corrupção (Castro, 2018). Ante essa finalidade, o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal é pautado pelas diretrizes da Instrução Normativa n.º 01/2001 da Secretaria Federal de Controle (SFC, Brasil, 2001), quais sejam: (1) avaliação da ação governamental; (2) gestão dos administradores públicos federais e da aplicação de recursos públicos por entidades de Direito Privado, por intermédio da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial; (3) relação custo/benefício; (4) qualificação adequada, treinamento e rodízio de funcionários; (5) delegação de poderes e definição de responsabilidades; (6) segregação de funções de autorização e aprovação de operações, execução, controle e contabilização; (7) instruções devidamente formalizadas; (8) controle sobre as transações e aderência a diretrizes e normas legais.

Ponderada a institucionalização do Sistema de Controles Internos no Poder Executivo Federal, é necessário analisar como essas diretrizes legais foram incorporadas à estrutura organizacional das universidades Públicas Federais, de modo que os departamentos internos

operacionalizem suas quatro macrofunções de forma efetiva e satisfatória à comunidade acadêmica. Para tal, cumpre avaliar se as Ouvidorias, Auditorias, Controladorias e Corregedorias instituídas nas universidades públicas atendem às diretrizes de acessibilidade ao usuário, transparência, acesso à informação, fiscalização e controle na gestão dos recursos públicos, bem como a avaliação e apuração das manifestações da comunidade acadêmica.

2.2 Auditoria Interna Governamental (AUDIN)

A auditoria começou no Brasil colonial em razão da necessidade de conferir o recolhimento dos tributos ao tesouro, sendo imprescindível a fidedignidade dos relatórios financeiros que deveriam ser entregues ao rei de Portugal (Peter & Machado, 2014). A concepção atual de Auditoria aplicada à seara governamental engloba a Administração Direta e Indireta, e apresenta duas vertentes: (i) auditoria tributária-fiscal que envolve o patrimônio privado que interessa à administração pública para apuração de tributos; (ii) auditoria de gestão pública, realizada pelo Estado visando o controle de sua gestão de acordo com os princípios basilares da administração pública (Peter & Machado, 2014).

Para Administração Pública a auditoria propõe a confirmação da legalidade e da legitimidade dos atos e fatos administrativos e avaliar os resultados alcançados, de acordo com os aspectos de eficiência, eficácia e economicidade da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, operacional, contábil e finalística (Castro, 2018). Dado seu caráter de assessoramento aos dirigentes para um bom atendimento aos órgãos de controle externo, a auditoria interna se destina a avaliar a funcionalidade e adequação dos controles internos confirmar se as informações produzidas são corretas e foram extraídas dos sistemas oficiais da entidade; verificando assim se as metas fixadas estão sendo executadas e confirmam os resultados esperados (Castro, 2018).

A fim de regulamentar a norma constitucional sobre o papel da auditoria governamental, o Decreto 3.591/2000 disciplinou a estrutura do Sistema de Controle Interno em seu artigo 8º composto da Controladoria-Geral da União (Órgão Central, incumbido da orientação normativa e da supervisão técnica dos órgãos que compõem o Sistema); Secretarias de Controle Interno (da Casa Civil, da Advocacia-Geral da União, do Ministério das Relações Exteriores e do Ministério da Defesa, como órgãos setoriais); Unidades de controle interno (dos comandos militares, como unidades setoriais da Secretaria de Controle Interno do Ministério da Defesa). Em conformidade com a referida norma, a Secretaria Federal de Controle Interno passou a compor a Comissão de Coordenação de Controle Interno, órgão

colegiado de função consultiva do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, preservando sua incumbência de promover a orientação normativa e da supervisão técnica dos órgãos que compõem o sistema. Embora as Auditorias Internas Singulares (AUDIN) não componham o Sistema de Controle Interno, atuam como órgãos auxiliares deste, pois integram as entidades da Administração Direta e Indireta focos de seus trabalhos.

A Lei n. 10.180/2001 em seu artigo 24, definiu as competências inerentes à função típica da auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal estabelecendo a competência do Sistema de Controle Interno federal para apurar atos e fatos ilícitos ou irregulares praticados por agentes públicos ou privados no uso de recursos públicos federais, com base nas apurações realizadas nos sistemas contábil, financeiro, orçamentário e de pessoal. A AUDIN Governamental do Poder Executivo Federal foi regulamentada ainda pela Instrução Normativa n. 3/2017 da Controladoria Geral da União, pautando seu funcionamento em princípios, diretrizes e requisitos fundamentais para a prática profissional, a fim de preservar o valor organizacional das entidades públicas. Aos profissionais da AUDIN governamental compete zelar pela integridade e ética; proficiência; autonomia técnica; alinhamento às estratégias e objetivos da unidade auditada; gerenciamento de riscos; qualidade e melhoria contínuas e comunicação eficaz.

A AUDIN governamental conta ainda com a regulamentação trazida pela Instrução Normativa n. 8/2017, alinhada a metodologia COSO ERM (Gerenciamento de Riscos Corporativos-Estrutura Integrada), destaca que a AUDIN Governamental deve buscar a obtenção e a análise de evidências relativas à utilização dos recursos públicos, o que contribui diretamente para a garantia da *accountability* nas suas três dimensões, quais sejam: transparência, responsabilização e prestação de contas. Cabe às AUDIN's verificar a autenticidade das informações e registros contábeis e a devida conformidade, garantindo a integridade das informações geradas (Rodrigues, 2018). Ao utilizar instrumentos apropriados e metodologicamente estruturados para avaliar os processos de gerenciamento de riscos e de governança, a auditoria interna aperfeiçoa a eficiência e eficácia da entidade em que atua.

2.3 Ouvidoria, Corregedoria e Controladoria

A participação popular é uma importante ferramenta democrática de fiscalização das atividades administrativas da Administração Pública, possibilitando ainda a gestão participativa, em que o governo e a sociedade civil realizam conjuntamente a elaboração e implantação de políticas públicas que melhor atendam à realidade da comunidade. O cidadão,

como membro da sociedade, tem o direito de utilizar qualquer serviço público previsto pelo contrato social constitucional, em contrapartida, o Estado tem o dever de prestar serviços tempestivamente e com qualidade que gere o bem-estar da sociedade, vez que é financiado pelos recursos públicos (Slomski, 2005). Para atingir esse objetivo, a participação popular no processo de planejamento e tomada de decisões deve ser efetiva, pois o alcance dos interesses da comunidade pressupõe o comprometimento ativo da sociedade organizada de acordo com sua diversidade de interesses e visões de mundo, vez que a participação popular outorga legitimidade à política pública à medida que acolhe e favorece sua efetivação.

A participação, proteção e defesa dos direitos dos usuários dos serviços públicos prestados direta ou indiretamente pela administração pública é regulamentado pela Lei 13.640/2017. O artigo 6º deste normativo garante, dentre os direitos básicos dos usuários, o acompanhamento e avaliação dos serviços públicos e obtenção de informações úteis de forma fácil e acessível, promovendo o direito de manifestação do usuário perante o órgão público prestador. Neste escopo, a lei atribui às Ouvidorias as competências precípua de receber as manifestações dos usuários; acompanhar a prestação do serviço e propor o aperfeiçoamento necessário à prestação satisfatória dos serviços públicos; alinhar os procedimentos administrativos aos princípios e diretrizes legais e encaminhar as manifestações às autoridades competentes para o devido tratamento e apuração de cada manifestação. Ainda, o artigo 13, inciso VI ressalta que as Ouvidorias constituem o primeiro recurso do Sistemas de controles internos procurado pelo usuário para apresentar suas manifestações, denúncias, reclamações e solicitações, e a partir dela as demandas são direcionadas e tratadas pelos órgãos de destino. Dessa forma, são as ouvidorias que coordenam o processo participativo dos usuários dos serviços públicos.

Outra regulamentação pertinente ao Sistema de Ouvidoria do Poder Executivo Federal foi trazida pelo Decreto 10.228/2020, que instituiu os conselhos de usuários dos serviços públicos no âmbito da administração pública direta e indireta, além da Plataforma Integrada de Ouvidoria e Acesso à Informação (Fala.BR) como principal meio eletrônico de interação com os usuários. A obrigatoriedade da nomeação e designação de um titular para as unidades de Ouvidoria lotadas em cada órgão federal, condicionada à aprovação da Controladoria-Geral da União, constitui outra determinação significativa deste normativo.

As Corregedorias, em sua atuação preventiva, detêm uma atribuição fiscalizadora, enquanto sua atuação disciplinar objetiva apurar fatos ou indícios de fatos ilícitos e responsabilizar os servidores sujeitos às sanções administrativas, civis e penais. Conforme Di Pietro (2021), diante dos princípios que estão na base de toda a função administrativa do

Estado, é necessário examinar alguns dos poderes que deles decorrem para as autoridades administrativas; pois tais poderes são inerentes à Administração Pública e, sem eles, ela não conseguiria fazer sobrepor-se a vontade da lei à vontade individual, o interesse público ao interesse privado. O poder administrativo que se cumpre por meio da atividade correcional é o Poder Disciplinar, pelo qual a Administração apura infrações e aplica penalidades aos servidores públicos e demais pessoas sujeitas à disciplina administrativa.

A Administração Pública não tem liberdade de escolha entre punir e não punir, pois, tendo conhecimento de falta praticada por servidor, tem o dever de instaurar o procedimento adequado para sua apuração e, se for o caso, aplicar a pena cabível, sob pena de incorrer no crime de condescendência criminosa, previsto no artigo 320 do Código Penal e em improbidade administrativa, conforme artigo 11, inciso II, da Lei nº 8.429/92 (Di Pietro, 2021). Matos (2010) destaca que a lei estabelece uma permanente fiscalização visando evitar que o ente público federal seja lesado por servidores públicos, seja por atos comissivos, omissivos, dolosos, que objetivem o enriquecimento ilícito ou obtenção de privilégios indevidos.

Em contrapartida, nenhuma penalidade poderá ser aplicada sem a apuração prévia dos fatos por meio de procedimento legal, em que sejam assegurados o contraditório e a ampla defesa dos jurisdicionados da Administração Pública (art. 5º, LV, da Constituição Federal, 1988), sendo a função correcional, exercida no Poder Executivo Federal, regulamentada pelos Decretos nº 5.480/2005 e nº 10.768/2021. Em virtude do Decreto mais recente, o Sistema de Correição do Poder Executivo Federal (SISCOR) foi reestruturado, passando a centralizar a Controladoria-Geral da União como órgão de supervisão técnica, enquanto as unidades setoriais (as unidades de correição dos órgãos e das entidades que sejam responsáveis pelas atividades de correição) ficam sujeitas à orientação normativa advinda da Diretoria de Gestão do Sistema de Correição do Poder Executivo Federal, pertencente à Corregedoria-Geral da União, unidade da Controladoria-Geral da União.

Conforme o artigo 51 da Lei n. 13.844/2019, compete à Controladoria-Geral da União tomar providências necessárias à defesa do patrimônio público, ao controle interno, à auditoria pública, à correição, à prevenção e ao combate à corrupção, às atividades de ouvidoria e ao incremento da transparência da gestão no âmbito da administração pública federal e acompanhar procedimentos e processos administrativos em curso em órgãos ou entidades da administração pública federal. Dentre todas as atribuições, a lei ainda confere à Controladoria-Geral da União autoridade para requisitar a instauração de sindicância, procedimentos e processos administrativos e avocar aqueles já em curso perante órgão ou entidade da

administração pública federal, com vistas à correção do andamento, quando constatada a omissão da autoridade competente.

Após a análise das macrofunções anteriores, observa-se que suas atividades culminam no objetivo da Controladoria: a busca pelo atingimento do ótimo em qualquer ente, seja ele público ou privado, é o algo mais, procurado pelo conjunto de elementos que compõem a máquina de qualquer entidade (Slomski, 2005). Conforme conceitua Padoveze (2010) a Controladoria é o ramo da Ciência que cuida do patrimônio empresarial, por meio da identificação, mensuração, comunicação e decisão sobre os eventos econômicos.

Essencialmente, a Controladoria tem a finalidade de fornecer informações adequadas ao processo decisório organizacional; assegurar a eficácia das decisões gerenciais, por meio do monitoramento e acompanhamento da consecução dos objetivos estabelecidos, coordenar esforços com gestores das demais áreas; bem como estabelecer os parâmetros necessários para a modelagem dos sistemas de informação que buscam atender às necessidades dos tomadores de decisão (Borinelli, 2006). No campo da Gestão Pública, a Controladoria tem como referência inicial a Lei Federal n. 4.320/1964, que estabeleceu princípios pertinentes ao planejamento, orçamento e controle na administração pública e trouxe regras orçamentárias objetivando a eficácia dos gastos públicos.

Um dos pilares normativos para a Controladoria Pública é o Decreto nº 9.203/2017, que estabeleceu princípios e diretrizes para a execução da governança pública, definindo-a como um conjunto de mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade; a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional. Este normativo destaca ainda os preceitos do Programa de Integridade aplicáveis à seara pública: adoção de medidas e ações institucionais destinadas à prevenção, à detecção, à punição e à remediação de fraudes e atos de corrupção, estruturado nos seguintes eixos: (i) comprometimento e apoio da alta administração; (ii) existência de unidade responsável pela implementação no órgão ou na entidade; (iii) análise, avaliação e gestão dos riscos associados ao tema da integridade; e (iv) monitoramento contínuo dos atributos do programa de integridade.

Conforme a Instrução Normativa Conjunta MP/CGU nº 1/2016, os controles internos da gestão constituem a primeira linha de defesa das organizações públicas para propiciar o alcance de seus objetivos. Em seu artigo 6º, institui a possibilidade para as entidades do Poder Executivo Federal estabelecer instâncias de segunda linha (ou camada) de defesa, para supervisão e monitoramento desses controles internos, por meio de comitês, diretorias ou

assessorias específicas para tratar de riscos, integridade e *compliance*, buscando a supervisão de controles internos. A definição e a operacionalização dos controles internos demanda a ponderação e o gerenciamento dos riscos que se pretende mitigar, tendo em vista os objetivos das organizações públicas, independentemente do porte.

O Acórdão 1.171/2017 do Tribunal de Contas da União elucidou que o Sistema de Controle Interno de uma organização é composto pelas três linhas de defesa do Gerenciamento Eficaz de Riscos e Controles. A primeira linha de defesa é o controle da gerência, pois cabe a ela agir corretivamente para resolver qualquer lacuna ou deficiência em seus processos e controles; a segunda linha de defesa é a supervisão de conformidade, que visa o desenvolvimento e o monitoramento dos controles da primeira linha de defesa; por fim, a terceira linha de defesa possui a maior independência dentro da organização, visto que ela é responsável por prover a governança com avaliações sobre sua eficácia, e deve reportar-se ao nível mais alto da organização. Esta última defesa foi delegada às auditorias internas porque o seu estabelecimento é um requisito de governança da organização.

Conforme descrição das três linhas de defesa do Gerenciamento Eficaz de Riscos e Controles encerra-se as explanações acerca da Ouvidoria Governamental, Corregedoria e Controladoria. Na sequência, apresentam-se os procedimentos metodológicos desta pesquisa.

Procedimentos Metodológicos

Esta pesquisa caracteriza-se como bibliográfica, documental e qualitativa. A população da pesquisa são as 69 instituições federais de ensino do Brasil registradas junto ao Ministério da Educação e Cultura (MEC). As Universidades Federais compõem a estrutura das Instituições Federais de Ensino Superior, que possui ainda os Institutos Federais, os Centros Federais de Ensino Técnico e o Colégio Pedro II, única escola de ensino fundamental e médio federal. As universidades são caracterizadas pela maior complexidade, em termos estruturais e de atuação pois possuem em sua estrutura além dos campi, hospitais universitários, hospitais veterinários, teatros, museus e fazendas experimentais.

Neste cenário, a exposição a riscos de controle se apresenta de forma mais evidente nas universidades, quando comparadas às demais entidades, ensejando uma maior preocupação em termos de atuação do Sistema de Controle Interno. Conforme discutido, o Brasil possui atualmente 69 Universidades Federais, e neste estudo optou-se por analisar 63 delas visto que existem as Universidades Federais denominadas de “Super Novas” que decorrem do desmembramento de outras Universidades Federais, ocorrida nos últimos 4 anos

e que ainda possuem a sua estrutura organizacional funcionando de modo incipiente e não dispõem de todos os órgãos e unidades observados nas demais Instituições, inclusive os sítios eletrônicos com informações institucionais ainda não se encontram em pleno funcionamento, o que compromete a coleta de informações.

ID	Instituição	ID	Instituição
1	Universidade Federal do Vale do São Francisco	33	Universidade Federal do Pampa
2	Universidade Federal de Alagoas	34	Universidade Federal da Integração Latino Americana
3	Universidade Federal da Bahia	35	Universidade Federal de Rondônia
4	Universidade Federal do Ceará	36	Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro
5	Universidade Federal do Espírito Santo	37	Universidade do Amazonas
6	Universidade Federal de Goiás	38	Universidade de Brasília
7	Universidade Federal Fluminense	39	Universidade Federal do Maranhão
8	Universidade Federal de Juiz de Fora	40	Universidade Federal do Rio Grande
9	Universidade Federal de Minas Gerais	41	Universidade Federal de Uberlândia
10	Universidade Federal do Pará	42	Universidade Federal do Acre
11	Universidade Federal da Paraíba	43	Universidade Federal de Mato Grosso
12	Universidade Federal do Paraná	44	Universidade Federal de Ouro Preto
13	Universidade Federal de Pernambuco	45	Universidade Federal de Pelotas
14	Universidade Federal do Rio Grande do Norte	46	Universidade Federal do Piauí
15	Universidade Federal do Rio Grande do Sul	47	Universidade Federal de São Carlos
16	Universidade Federal do Rio de Janeiro	48	Universidade Federal de Sergipe
17	Universidade Federal de Santa Catarina	49	Universidade Federal de Viçosa
18	Universidade Federal de Santa Maria	50	Universidade Federal de Mato Grosso do Sul
19	Universidade Federal Rural de Pernambuco	51	Universidade Federal de Ciências da Saúde de Porto Alegre
20	Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro	52	Universidade Federal de São João del-Rei
21	Universidade Federal de Roraima	53	Universidade Federal do Amapá
22	Universidade Federal do Tocantins	54	Universidade Federal da Grande Dourados
23	Universidade Federal de Campina Grande	55	Universidade Federal do Recôncavo da Bahia
24	Universidade Federal Rural da Amazônia	56	Universidade Federal do ABC
25	Universidade Federal do Triângulo Mineiro	57	Universidade Federal da Fronteira Sul
26	Universidade Federal dos Vales do Jequitinhonha e Mucuri	58	Universidade Federal do Oeste do Pará
27	Universidade Tecnológica Federal do Paraná	59	Universidade da Integração Internacional da Lusofonia Afro-Brasileira
28	Universidade Federal de Alfenas	60	Universidade Federal do Oeste da Bahia
29	Universidade Federal de Itajubá	61	Universidade Federal do Sul e Sudeste do Pará
30	Universidade Federal de São Paulo	62	Universidade Federal do Cariri
31	Universidade Federal de Lavras	63	Universidade Federal do Sul da Bahia
32	Universidade Federal Rural do Semi-Árido		

Tabela 2. Universidades analisadas

Fonte: dados da pesquisa (2022).

A coleta de dados foi efetuada no decorrer dos meses de julho e agosto de 2022, por meio de consulta aos *sites* das referidas entidades e pautou-se no recolhimento das informações disponíveis, conforme instrumento de coleta destacado na Tabela 3. Para a coleta, adotou-se a revisão em pares, ou seja, foi realizada por um dos autores da pesquisa e com conferência e confirmação de um segundo membro, de forma a repassar maior fidedignidade

e transparência.

Macrofunção	Item avaliado
Geral	Descrição
	Sigla
	Código
	Comunidade Acadêmica (nº alunos)
Ouvidoria	Existe a Unidade de forma institucionalizada na IFES?
	Há definição clara do papel da Auditoria
	Acessibilidade para apresentação de denúncias e pedido de informações
	Transparência das atividades realizadas
	Estrutura de Pessoal Compatível
	Ouvidor geral
Corregedoria	Existe a Unidade de forma institucionalizada na IFES?
	Definição clara do papel da Corregedoria
	Possui Independência
	Acessibilidade para apresentação de denúncias
	Estrutura de Pessoal Compatível
	Divulgação das atividades realizadas (Processo Administrativo Disciplinar - PADs)
AUDIN	Existe a Unidade de forma institucionalizada na IFES?
	Estrutura de Pessoal Compatível
	Definição clara do papel da AUDIN
	Divulgação das atividades executadas (PAINT e RAIN e Monitoramento)
	Independência em relação à Alta Gestão?
Controladoria	Existe a Unidade de forma institucionalizada na IFES?
	Estrutura de Pessoal Compatível
	Definição clara do papel da Controladoria?
	Possui independência em relação à AUDIN?
	Divulgação das atividades executadas pela Unidade?
Transparência	A IFES dispõe de área específica para divulgação e acesso às informações?
	São disponibilizadas informações de servidores?
	São disponibilizadas informações contábeis e orçamentárias?
	São divulgadas informações sobre o Relatório Anual de Gestão?
	São divulgadas informações sobre o Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI)?

Tabela 3. Instrumento de coleta de dados

Fonte: elaborado com sustentação no referencial teórico desta pesquisa.

A extração dos dados demandou uma exploração minuciosa de todas abas de cada sítio eletrônico, visto que as instituições da amostra, embora pertençam à Administração Pública Federal, não apresentam uma padronização para estrutura de seus respectivos *sites*. As informações sobre Ouvidoria estão dispostas em destaque nos *sites*, todavia, para encontrar as abas referentes à Auditoria, Corregedoria e Controladoria é necessária uma análise da estrutura organizacional de cada universidade.

Análise e Discussão dos Resultados

4.1 Atuação das Ouvidorias

A Ouvidoria, fomenta o controle social e a participação popular, por meio do recebimento, registro e tratamento de denúncias e manifestações do cidadão sobre os serviços prestados à sociedade e sobre a adequada aplicação de recursos públicos (artigo 71 do PL 229/2009). Neste estudo, observou-se que apenas 2 das Universidades analisadas não possuíam uma unidade exclusiva para atuação como Ouvidoria, o que permite concluir que 97% das IES dispõem dessa unidade.

Em relação a sua forma de atuação, evidenciou-se que das 61 Universidades que tem a Ouvidoria, todas apresentam-na de forma clara e transparente o papel desempenhado pelas Unidades, auxiliando tanto a comunidade acadêmica como a sociedade em geral a exercer o controle social, e obter as informações de seus interesses junto às Universidades, além de dispor de um canal de comunicação para reportar denúncias e reclamações.

Ao analisar se as Unidades de Ouvidoria disponibilizam o acesso para realizar denúncias e reclamações de forma adequada, identificou-se que das 61 Instituições que dispõem de Ouvidoria, atendem a esta condição, adotando canais internos para atendimento como telefone, *e-mail* institucional, aplicativo de mensagem via telefone celular (*WhatsApp*®), adotando também, em sua totalidade, a plataforma desenvolvida e disponibilizada pela CGU, o *fala.br*.

Quanto ao aspecto da transparência na divulgação dos atos e resultados da sua atuação, observou-se que das 61 universidades, 2 não disponibilizam informações e relatórios sobre a sua atuação, o que corresponde a um índice de transparência de 97%. Cabe ressaltar que, o estudo observou a existência de informações desatualizadas em termos de divulgação de resultados, na qual 8 universidades apresentavam informações atualizadas até os anos de 2019 e 2020, não dispondo de informações relativas ao ano de 2021.

4.2 Atuação das Corregedorias

Nos termos do artigo 71 do PL 229/2009, a Corregedoria visa apurar os indícios de ilícitos praticados no âmbito da Administração Pública e de promover a responsabilização dos envolvidos, por meio dos processos e instrumentos administrativos tendentes à identificação dos fatos apurados, à responsabilização dos agentes e à obtenção do ressarcimento de

eventuais danos causados ao erário. Assim, enquanto a Ouvidoria atua como um canal para apresentação de denúncias, reclamações e elogios; a Corregedoria possui uma atuação voltada à investigação, à análise e apuração das denúncias, sendo de vital importância para coibir erros que possam impactar na imagem institucional. Portanto, é fundamental que a sua organização seja adequada ao porte da Universidade, para que possa obter um papel relevante na melhoria do Sistema de Controle Interno.

Dentre os principais aspectos a serem observados na atuação da Corregedoria estão: a institucionalização do Órgão, com a identificação de um corregedor-geral, a definição clara das atribuições do setor, a independência em relação à Reitoria e demais estruturas inferiores (Pró-Reitorias, Superintendências, Departamentos), a acessibilidade e sigilo nos canais de apresentação de denúncias, a compatibilidade da estrutura em relação ao tamanho da Instituição e a transparência da Unidade, com informações sobre a sua atuação.

A partir dos dados, observou-se que 37 das 63 universidades analisadas dispunham de uma unidade estruturada e independente de Corregedoria, o que corresponde a 59% do total pesquisado. Em relação ao seu papel institucional como órgão que analisa e apura denúncias e responsabilidades, apenas 27 universidades definem claramente este aspecto, o que representa 43% das Universidades pesquisadas. Esse aspecto dificulta à comunidade acadêmica ou mesmo aos usuários externos saber como direcionar suas denúncias e que tipo de prestação de serviço a Unidade pode apresentar ao cidadão.

A Corregedoria, sendo um canal de apresentação e apuração de denúncias, o sigilo é uma condição extremamente relevante e necessária. Portanto, faz-se imperativo que a Ouvidoria disponha de mecanismos que visem proteger o sigilo do denunciante ao mesmo tempo em que seja um elemento motivador para o exercício do controle social, por meio de instrumentos que facilitem a apresentação de denúncias. A este respeito, observou-se neste estudo que a adesão por parte das universidades ainda é muito baixa, sendo que apenas 9 das 63 Universidades dispõe de um canal de fácil acesso tanto no que se refere à apresentação de denúncias, como para obtenção de informações. Isto representa apenas 14% das Universidades com um canal que facilita ao usuário o acesso à Corregedoria.

Quanto à condição de independência em relação a Alta Administração (Reitoria e seus respectivos órgãos de apoio) observa-se um total de 15 Universidades que atendem a este aspecto, o que representa 24% das Universidades em que a Corregedoria não está diretamente ligada aos órgãos da Alta Administração. Tratando-se da questão de riscos e controles internos, é fator primordial que os elementos que exercem controle interno ou externo nas organizações sejam dissociados de qualquer vínculo com as demais unidades da estrutura

organizacional sob pena de afetar a sua independência. Observa-se, portanto, que neste aspecto as unidades correcionais ainda carecem de aprimoramento para atuar de forma independente nas Universidades Federais.

No que tange à transparência em relação à sua atuação, os resultados observados evidenciam o baixo índice de aderência a esta prática, pois observou-se que apenas 9 das 63 Universidades apresentam relatórios e informações acerca da sua atuação, o que corresponde a 14% das entidades analisadas.

4.3 Atuação das AUDIN

A Auditoria Interna, conforme artigo 71 do PL 229/2009, visa avaliar ações implementadas pela administração pública segundo critérios previamente definidos e adequados, com o fim de expressar uma conclusão quanto ao funcionamento de políticas públicas para a gestão responsável e para a sociedade. Denominadas de 3ª linha de defesa pelo COSO, as Unidades de Auditoria Interna (AUDINs) possuem papel distinto do observado nas Unidades de Ouvidoria e Corregedoria, em que pese poder atuar também como órgão de investigação e de levantamento de evidências que auxiliem o processo de apuração de responsabilidade e de tomada de contas, sua atuação vai além sendo um órgão auxiliar à Alta Administração para fins de tomada de decisão, de caráter consultivo e opinativo, sendo um elemento propagador da cultura e conscientização do controle interno como algo necessário para as práticas de governança pública.

Em função do papel relevante na estrutura de controle interno da organização em que atua, alguns aspectos da AUDIN devem ser observados na sua atuação, entre os quais se destacam: a sua estrutura formalizada e independente em relação à Alta Administração, a clara definição das suas atribuições enquanto 3ª linha de defesa, a instrumentalização adequada para sua atuação, com utilização de planejamentos anuais e reporte de relatórios da sua atividade, além de dispor de uma estrutura compatível às dimensões da Instituição aos qual está vinculada.

Ante os aspectos de estruturação e formalização das AUDIN'S observa-se que as 63 Universidades que foram objeto do estudo dispõem de Unidade Específica de Auditoria Interna, em conformidade com o disposto na IN 3/2017 da CGU. Conforme já exposto, em função da natureza peculiar e singular que compete às AUDIN'S, é fundamental estabelecer de forma clara e transparente a sua forma de atuação e as suas atribuições. Neste quesito depreende-se que 58 universidades apresentam de forma clara, transparente e acessível quais

as funções e atribuições são de competência das AUDIN'S, o que corresponde a 92% do total de entidades pesquisadas.

A atuação das Auditorias Internas Governamentais encontra-se fundamentada em normativos estabelecidos pela CGU e dentre as competências que estão a cargo destas unidades encontra-se a realização de auditorias operacionais nas Instituições às quais estão vinculadas. Para a realização das atividades de auditoria são requeridas às AUDINs que estabeleçam o seu planejamento anual de auditoria (PAINT) e que os mesmos sejam encaminhados para aprovação pela CGU.

Nos PAINTs, são apresentadas a matriz de riscos utilizada para a seleção das ações de auditoria a serem realizadas no exercício seguinte, as horas de trabalho planejadas para execução das atividades programadas para o próximo exercício, os treinamentos e capacitações a serem realizados pelos auditores e demais servidores das AUDINs. Ao final de cada exercício deverão ser apresentados os relatórios anuais de auditoria interna (RAINTs) os quais devem conter informações sobre as ações executadas no exercício, as justificativas para as ações porventura não finalizadas, os cursos, treinamentos e capacitações efetivamente realizados no período e as respectivas horas utilizadas, além da apresentação, por ação, de quantidade de horas previstas e realizadas. Sendo este um ponto fundamental a ser observado pelas AUDINs, e estes 2 documentos obrigatórios do ponto de vista de preparação, envio à CGU para fins de aprovação e publicização, é importante destacar que a maior parte das Universidades acatam esta prerrogativa. Das 63 Instituições analisadas, 61 delas apresentam os PAINTs e RAINs em seus sítios eletrônicos, o que representa 97% do total investigado.

Outro ponto fundamental em relação à atuação do auditor de forma adequada ao que estabelece as práticas de governança, sobretudo na área pública, a independência estrutural também foi observada. Verificou-se que 61 Universidades encontram-se configuradas de forma independente em relação à Alta Administração, tendo a sua atuação ligada a Organismos Colegiados, denominados nas Universidades de Conselhos Superiores, o que denota uma autonomia no processo de realização das auditorias internas.

4.4 Atuação das Controladorias

A Controladoria subsidia a tomada de decisão governamental e propicia a melhoria contínua da qualidade do gasto público, a partir da modelagem, sistematização, geração, comparação e análise de informações relativas a custos, eficiência, desempenho e cumprimento de objetivos (artigo 71 do PL 229/2009). Conforme preconizado pelo COSO, a

Unidade de Controladoria ou de Controles Internos atua como 2ª linha de defesa, e tem como papel fomentador e direcionador das questões que envolvem os processos operacionais das unidades, o mapeamento de riscos e a implantação de controles internos, já que cabe originalmente ao próprio setor, unidade, departamento que é ‘dono’ do processo, tanto o mapeamento das atividades, como a avaliação de riscos.

Em relação à atuação da Controladoria foram contemplados os seguintes aspectos: a estruturação formal de uma Unidade de Controladoria, a estrutura compatível com as dimensões da Instituição, a publicidade da sua atuação, a sua independência em relação à 3ª linha de defesa, a apresentação de processos mapeados e divulgados e a definição do papel da Controladoria.

Considerando que a adoção de uma unidade de acompanhamento dos controles internos foi requerida a partir do ano de 2017, observa-se que apenas 5 Universidades estabeleceram de modo formal a Unidade de Controladoria, o que corresponde a 8% do total pesquisado. Em termos de estrutura compatível às dimensões da Instituição, apenas 4 Universidades apresentam esta informação no seu sitio eletrônico, que corresponde a 6% do total de Instituições e destas observa-se estruturas que possuem entre 3 e 5 servidores lotados na Controladoria.

Quanto à publicidade da atuação das Unidades de Controladoria observa-se que apenas 3 Instituições das 63 analisadas divulgam as atividades executadas pelo Setor, o que corresponde a 5% do total da amostra. No que se refere à independência em relação às AUDINs, observou-se a partir dos dados que um pequeno grupo de Instituições possuem a sua Controladoria independente em relação à estrutura da AUDIN, na qual 4 das 63 Universidades dispõem desta forma de atuação, o que representa 6% do total da amostra pesquisada.

Considerações Finais

O estudo buscou analisar a forma de atuação das unidades estruturais que compõem o Sistema de Controle Interno no âmbito do Governo Federal, mais especificamente nas 63 Universidades Federais de Ensino. Dos resultados depreende-se uma distinção entre as Auditorias Internas e Ouvidoria, que se encontram no momento melhor estruturadas e com índice de implementação em estágio maior do que as Corregedorias e Controladorias, no que compete a estrutura organizacional formalizada, definição e divulgação clara de papéis, publicização de suas informações e independência em relação à Alta Administração (Reitorias

e Pró-Reitorias).

No tocante ao estágio de desenvolvimento das 4 áreas é possível verificar uma supremacia da Ouvidoria, quando analisados os critérios investigados, sendo a maior parte dos índices superiores a 95%. Nas Auditorias Internas existem aspectos a ser melhorados, como por exemplo, a informação sobre o seu papel, em que 5 Instituições não apresentam de forma clara este item. A Corregedoria e a Controladoria apresentam índices inferiores aos das Ouvidorias e Auditorias Internas, sendo que as Controladorias, demonstram estar em um estágio inicial de implantação dos principais aspectos abordados, quanto ao papel do Sistema de Controle Interno, onde menos de 10% das Universidades atendem aos quesitos estabelecidos.

Evidencia-se que não há ainda uma uniformidade do Sistema de Controle Interno com base na adoção dos aspectos de governança por parte dos elementos que compõem a sua estrutura: Ouvidoria, Corregedoria, Auditoria Interna e Controladoria. Como elemento limitador das pesquisas, o estudo está centrado apenas nas Universidades e o estudo em Institutos Federais pode levar a conclusões distintas.

Para realização desta pesquisa, os pesquisadores tiveram parcimônia e cuidado ao coletar e analisar os dados, mas mesmo assim não houve como eliminar as limitações do estudo. Sugere-se que futuras pesquisas ampliem a amostra das instituições de ensino efetuando análise comparativa entre universidade e institutos federais de modo a perceber se há muitas distinções. Espera-se que esse trabalho tenha trazido introspecções para que novas investigações se desenvolvam no sentido de verificar elementos que estão relacionados com as macrofunções do sistema de controle interno e os avanços na área investigada.

Referências

- Abraão, M. (2020). *Curso de Direito Financeiro Brasileiro*. 6ª edição. Grupo GEN.
- Anthony, R. N.; & Govindarajan, V. (2002). *Sistemas de controle gerencial*. São Paulo: Atlas.
- Borinelli, M. L. (2006). *Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis* (Doctoral dissertation, Universidade de São Paulo).
- Brasil (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 5 de outubro de 1988*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em 30 de agosto de 2022.
- Brasil (2000). *Decreto nº 3.591, de 6 de setembro de 2000*. Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências. Disponível em:

- http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3591.htm> Acesso em 30 de agosto de 2022.
- Brasil (2001). *Lei no 10.180, de 6 de fevereiro de 2001*. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/110180.htm> Acesso em 30 de agosto de 2022.
- Brasil. (2009). *Projeto De Lei do Senado nº 229 de 2009 (PLS 229/2009)*. Estabelece normas sobre finanças públicas (planejamento, orçamento, execução orçamentária e controle), tendo por base o princípio da responsabilidade. Altera dispositivos da Lei de Responsabilidade Fiscal (LC nº 101/2000). Revoga a Lei nº 4.320/64.
- Brasil. (2009). *Tribunal de Contas da União*. Critérios Gerais de Controle Interno na Administração Pública - Um estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em diversos países. Tribunal de Contas da União Diretoria de Métodos de Procedimentos de Controle 17/07/2009.
- Brasil. (2017). *Decreto nº 9.203, de 22 de novembro de 2017*. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/decreto/d9203.htm. Acesso em 29 de agosto de 2022.
- Brasil. (2017). *Tribunal de Contas da União*. Acórdão n. 1.171/2017 - Plenário. Relator: Walton Alencar Rodrigues. Disponível em https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/*/numacordao%253a1171%2520anoacordao%253a2017%2520relator%253a%2522walton%2520alencar%2520rodrigues%2522/dtrelevancia%2520desc%252c%2520numacordao%2520desc/0/%2520. Acesso em 03 de setembro de 2022.
- Brasil. (2019). *Lei n. 13.844, de 18 de junho de 2019*. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2019/Lei/L13844.htm#art85_. Acesso em 31 de agosto de 2022.
- Brasil. (2020). *Decreto nº 10.228, de 5 de fevereiro de 2020*. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/decreto/D10228.htm. Acesso em 29 de agosto de 2022.
- Brasil (2021). *Decreto Nº 10.768, de 13 de agosto de 2021*. Altera o Decreto nº 5.480, de 30 de junho de 2005, que dispõe sobre o Sistema de Correição do Poder Executivo Federal. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/Decreto/D10768.htm> Acesso em 03 de setembro de 2022.
- Brasil. (2022) *FINEP - Financiadora de Estudos e Projetos*. Disponível em <http://www.finep.gov.br/a-finep-externo/programa-de-integridade/o-programa-de-integridade>. Acesso em 03 de setembro de 2022.
- Castro, D. P. (2018). *Auditoria, Contabilidade e Controle Interno no Setor Público*, 7ª edição.
- Controladoria-Geral da União (2001). Secretaria Federal de Controle Interno. *Instrução*

normativa n.º 01, de 06 de abril de 2001. Disponível em <https://www.gov.br/suframa/pt-br/aceso-a-informacao/In0106abr2001manualdosistdecontintdogovfed.pdf/view> Acesso em 29 de agosto de 2022.

Controladoria-Geral da União. (2017). Secretaria Federal de Controle Interno. *Instrução normativa n.º 03, de 09 de junho de 2017*. Disponível em <https://ufu.br/legislacoes/instrucao-normativa-cgu-no-3-de-09-de-junho-de-2017-alterada>. Acesso em 29 de agosto de 2022.

Di Pietro, M. S. Z. D. (2021). *Direito Administrativo*. 34ª edição. Grupo GEN.

Gaarder, J. (1999). *O mundo de Sofia: romance da história da filosofia*. São Paulo: Cia da Letras.

Gil, A. L.; Arima, C. H.; & Nakamura, W. T. (2013). *Gestão: controle interno, risco e auditoria*. Editora Saraiva, 2013. E-book. 9788502197558.

Mattos, M. R. G. D. (2010). *Tratado de Direito Administrativo Disciplinar*, 2ª edição. Grupo GEN.

Paixão, N. G. M.; Oliveira, A. S.; Lima, J. L. A.; & Santos, L. M. S. (2019). Controle interno, auditoria interna e a metodologia coso: Um estudo bibliométrico nos principais periódicos científicos de contabilidade no período de 2007 a 2017. *UNIABEU*, 12(30).

Peter, M. G., A.; & Machado, M. V. V. (2014). *Manual de Auditoria Governamental*, 2ª edição. Disponível em: Minha Biblioteca, Grupo GEN.

Rodrigues, R. C. (2018) *O Sistema de Controle Interno nas Universidades Públicas Federais Brasileiras*. Disponível em https://www.researchgate.net/profile/Rubens-Rodrigues-2/publication/344166928_O_Sistema_de_Controlo_Interno_nas_Universidades_Publicas_Federais_Brasileiras/links/5f57bc83a6fdcc9879d7ddb5/O-Sistema-de-Controlo-Interno-nas-Universidades-Publicas-Federais-Brasileiras.pdf. Acesso em 09 de julho de 2022.

Silva, J. A. (2013). *Curso de direito constitucional positivo*. 37. ed. revista e atualizada até a *Emenda Constitucional n. 76, de 28.11.2013*. São Paulo: Malheiros.

Slomski, V. (2005). *Controladoria e governança na gestão pública*. Grupo GEN.

Submetido em: 16.12.2022

Aceito em: 17.01.2023