



**PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM
PLANEJAMENTO E GOVERNANÇA PÚBLICA**

LUCIANE MIALIK WAGNITZ LINCZUK

**GOVERNANÇA APLICADA À ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA –
A CONTRIBUIÇÃO DA AUDITORIA INTERNA PARA SUA
EFETIVAÇÃO: UM ESTUDO EM UNIVERSIDADES PÚBLICAS FEDERAIS**

DISSERTAÇÃO

CURITIBA

2012

LUCIANE MIALIK WAGNITZ LINCZUK

**GOVERNANÇA APLICADA À ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA –
A CONTRIBUIÇÃO DA AUDITORIA INTERNA PARA SUA EFETIVAÇÃO:
UM ESTUDO EM UNIVERSIDADES PÚBLICAS FEDERAIS**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Planejamento e Governança Pública da Universidade Tecnológica Federal do Paraná – UTFPR, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Planejamento e Governança Pública.

Orientador: Prof. Dr. Antonio Gonçalves
de Oliveira

CURITIBA

2012

L741 Linczuk, Luciane Mialik Wagnitz
Governança aplicada à administração pública - a contribuição da auditoria interna para sua efetivação: um estudo em Universidades Públicas Federais / Luciane Mialik Wagnitz Linczuk. Curitiba: UTFPR, 2012.
181 f.; il.; 30cm.

Orientador: Prof. Dr. Antonio Gonçalves de Oliveira.
Dissertação (Mestrado). Universidade Federal Tecnológica do Paraná. Curitiba, 2012.

1. Administração Pública. 2. Auditoria Interna I. Oliveira, Antonio Gonçalves de, orient. II. Universidade Federal Tecnológica do Paraná. Programa de Pós-Graduação em Planejamento e Governança Pública. III. Título.

CDD 354.81



TERMO DE APROVAÇÃO

Título da Dissertação Nº 01

**GOVERNANÇA APLICADA A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA - A CONTRIBUIÇÃO DA
AUDITORIA INTERNA PARA SUA EFETIVAÇÃO: UM ESTUDO EM UNIVERSIDADES
PÚBLICAS FEDERAIS**

por

Luciane Miliak Wagnitz Linczuk

Esta dissertação foi apresentada às 10h30 do dia **11 de dezembro de 2012** como requisito parcial para a obtenção do título de MESTRE EM PLANEJAMENTO E GOVERNAÇÃO PÚBLICA Área de Concentração – Planejamento Público e Desenvolvimento, Programa de Pós-Graduação em Planejamento e Governança Pública, Universidade Tecnológica Federal do Paraná. A candidata foi argüida pela Banca Examinadora composta pelos professores abaixo assinados. Após deliberação, a Banca Examinadora considerou o trabalho:

- Aprovado
 Aprovado com restrições
 Reprovado

Prof. Dr. Antonio Gonçalves de Oliveira
(UTFPR)

Prof. Dr. Vicente Pacheco
(UFPR)

Prof. Dr. Moisés Francisco Farah Júnior
(UTFPR)

Visto da Coordenação

Prof. Dr. Weimar Freire da Rocha Júnior
(UNIOESTE-PR)

Prof. Dr. Christian Luiz da Silva
Coordenador PPGPGP



Dedicatória

A Deus o autor da minha vida; Jesus Cristo, autor da minha salvação e ao Espírito Santo meu amigo e fonte da minha força.

Ao Deus Trino que guia e guarda cada passo do meu caminhar sobre esta terra, que me leva a realizar sonhos mais altos e melhores do que aqueles que eu sou capaz de imaginar para mim mesma, e olha para mim com graça e misericórdia a cada dia a despeito de sua grandeza e minha pequenez.

Ao Deus Pai que graciosamente me chama de filha, o único capaz de me compreender sem nenhuma explicação.

Agradecimentos

Ao Prof. Dr. Antonio Gonçalves de Oliveira orientador desta dissertação, por todo empenho, conhecimento compartilhado, incentivo a pesquisa, compreensão e, acima de tudo, exigência. Gostaria de ratificar a sua competência, participação com discussões, correções, revisões e sugestões que fizeram com que este trabalho chegasse a este estágio.

Aos professores do Programa de Pós-Graduação em Planejamento e Governança Pública da UTFPR pela oportunidade de crescimento, aprendizado e realização profissional.

Ao Laboratório de Estatística Aplicada (LABEST) da UFPR, na pessoa do professor Paulo Ricardo B. Guimarães, pelo tratamento dos dados coletados.

A minha família que sempre esteve presente, acreditou no meu potencial, me apoiou, incentivou, investiu, torceu e orou pela minha realização pessoal e profissional e, pacientemente entendeu minha ausência.

*"Ensina-me a contar os meus dias de forma que eu
alcance um coração sábio."*

(Salmos 90:12)

RESUMO

LINCZUK. Luciane Mialik Wagnitz. **Governança aplicada à administração pública – a contribuição da auditoria interna para sua efetivação: um estudo em universidades públicas federais.** 2012. 181f. Dissertação (Mestrado em Planejamento e Governança Pública) – Programa de Pós-Graduação em Planejamento e Governança Pública, **Universidade Tecnológica Federal do Paraná – UTFPR. Curitiba, 2012.**

Da mesma forma que os investidores esperam retornos positivos, os cidadãos também esperam que o Estado lhe confira um retorno em desenvolvimento econômico e a melhoria da qualidade de vida ("lucro social"), em aderência ao princípio da continuidade do Estado. Contudo, o controle exercido sobre os órgãos da administração pública, responsáveis por executar as verbas públicas muitas vezes atendem ao princípio da legalidade sem que, a efetividade e eficácia sejam efetivamente atendidas. Neste sentido a efetivação da governança pública no Brasil, que vem ocorrendo ao longo dos últimos anos, torna-se elemento que agrega à legalidade, valores e princípios harmonizando os processos e procedimentos, contribuindo para a possibilidade de empoderamento legítimo do cidadão diante dos feitos do Estado do qual ele é mantenedor, seu maior "investidor" – *shareholder*. Neste matiz este estudo tem por objetivo discutir a migração da aplicação dos conceitos de governança corporativa para o âmbito público, visto numa perspectiva de agência, fundamentada na problemática que discute a efetividade da implementação da Governança Pública nas universidades federais brasileiras verificando a influência das auditorias internas neste processo. Complementado por uma pesquisa de campo o estudo verificou, por meio respostas ao questionário estruturado utilizado como instrumento de coleta, a contribuição das unidades de auditoria interna das universidades federais brasileiras no estabelecimento e consolidação da governança pública na gestão institucional. Tem-se como resultado um panorama do controle interno nas universidades federais brasileiras, inferindo-se, também, que ainda existe a necessidade de implantação e estruturação adequada da auditoria interna a fim de que esta se traduza em um instrumento efetivo de implantação da governança pública como princípio inerente à Administração Pública.

Palavras-chave: Estado. Administração Pública. Governança Pública. Auditoria Interna. Universidades Federais.

ABSTRACT

LINCZUK. Luciane Mialik Wagnitz. **Governance applied to government – the contribution of internal audit for its effectiveness: a study in the federal public universities.** 2012. 181p. Dissertation (Master of Planning and Public Governance) – Postgraduate Program in Planning and Public Governance, Federal Technological University of Paraná - UTFPR. Curitiba, 2012.

Just as investors expect positive returns, citizens expect the state confers a return in economic development and improved quality of life ("social profit"), in adherence to the principle of continuity of the State. However, the control exercised over the bodies of the public administration responsible for performing public funds often serve the principle of legality without, effectiveness and efficiency are effectively met. In this sense the effectiveness of public governance in Brazil, which has been occurring over the past few years, it becomes element that adds to the legality, values and principles harmonizing processes and procedures, contributing to the possibility of legitimate citizen empowerment made before the State of which he is a keeper, its largest "investor" - shareholder. In this hue this study aims to discuss the migration of the application of the concepts of corporate governance to the public, seen from the perspective of agency, based on the problem that discusses the effectiveness of the implementation of the Public Governance in the Brazilian federal universities verifying the influence of internal audits this process. Complemented by a field research study found, through responses to the questionnaire used as structured data collection instrument, the contribution of internal audit units of the Brazilian federal universities in the establishment and consolidation of public governance in institutional management. It has resulted in a panorama of internal control in the federal universities in Brazil, inferring, too, that there is still a need for proper structuring and implementation of internal audit to ensure that this is translated into an effective instrument deployment of public governance as a principle inherent in Public Administration.

Keywords: State. Public Administration. Public Governance. Internal Audit. Federal Universities.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Fases do Estado X Principais Características	28
Quadro 2 - Evolução do Estado Brasileiro Demonstrada através de suas Constituições Federais.....	43
Quadro 3 - Respostas à Crise do Modelo Burocrático Inglês	59
Quadro 4 - Retrospectiva Legislativa Brasileira sobre Controle Interno de 1964 a 2012.....	78
Quadro 5 - Diferenças entre NPM e Governança	99
Quadro 6 - Valores Previstos LOA 2011 para o Ministério da Educação	133

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Distribuição de Frequência das Universidades quanto à Existência de Unidade/Setor de Auditoria Interna.....	142
Tabela 2 - Distribuição de Frequência por Ato Normativo que Formalizou a Constituição da Unidade de Auditoria Interna	143
Tabela 3 - Distribuição de Frequência por Ato Formal que Nomeou o Responsável pela Função de Controle Interno.....	143
Tabela 4 - Distribuição de Frequência por Remuneração do Responsável pela Função de Controle Interno.....	144
Tabela 5 - Distribuição de Frequência por Motivação da Universidade para a Criação da Unidade de Auditoria Interna ou Nomeação de Servidor Especifico para Exercer a Função de Controle Interno	144
Tabela 6 - Distribuição de Frequência por Ano de Constituição da Auditoria Interna ou de Nomeação do Primeiro Servidor Responsável pelo Controle Interno	145
Tabela 7 - Distribuição de Frequência por Subordinação da Unidade de Auditoria Interna ou Servidor Responsável pelo Controle Interno	146
Tabela 8 - Distribuição de Frequência por Alteração de Chefia na Unidade de Auditoria Interna em Decorrência de Processo Eleitoral.....	146
Tabela 9 - Distribuição de Frequência por Função Atribuída a Unidade de Auditoria Interna/Servidor Responsável pelo Controle Interno	147
Tabela 10 - Distribuição de Frequência por Segregação de Funções: Execução e Controle	148
Tabela 11 - Distribuição de Frequência por Responsabilidade quanto a Emissão de Parecer sobre Prestação de Contas Anual da Entidade	148
Tabela 12 - Distribuição de Frequência por Nível de Participação na Elaboração do Relatório de Gestão Anual da Universidade	149
Tabela 13 - Distribuição de Frequência por Acesso a Sistemas na Execução de Atribuições de Controle Interno.....	149
Tabela 14 - Distribuição de Frequência por Elaboração e Submissão do PAINT a CGU	150
Tabela 15 - Distribuição de Frequência por Manifestação da CGU Relativamente ao PAINT	150
Tabela 16 - Distribuição de Frequência por Autonomia para Planejamento e Execução de Atividades de Controle Interno.....	151

Tabela 17 - Distribuição de Frequência por Links Disponíveis na Página Oficial (Site) da Universidade	151
Tabela 18 - Distribuição de Frequência por Ano de Disponibilização dos Primeiros Links Elencados na Tabela 17.....	152
Tabela 19 - Distribuição do Ano de Constituição do Controle Interno por Ano dos Primeiros Links Criados	153
Tabela 20 - Distribuição por Ato Normativo Constitutivo da Unidade de Auditoria por Subordinação	154
Tabela 21 - Distribuição da Motivação para Criação da Unidade/Nomeação do Servidor Responsável pelo Controle Interno por Clareza quanto a Atribuições Segregadas de Execução e Controle	155
Tabela 22 - Distribuição da Remuneração Específica do Servidor Designado para Controle Interno por Autonomia para Planejamento e Execução da Atividade.....	156
Tabela 23 - Distribuição de Links Relacionados a Governança Pública no Site Oficial por Nível de Estruturação do Controle Interno.....	158

LISTA DE SIGLAS

ANAO	<i>Australian National Audit Office</i>
BNH	Banco Nacional de Habitação
BOVESPA	Bolsa de Valores de São Paulo
CCCI	Comissão de Coordenação de Controle Interno
CD	Cargos de Direção e Assessoramento
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CGR	Corregedoria Geral da União
CGU	Controladoria Geral da União
CISET	Secretarias de Controle Interno dos Ministérios Civis
CMPGC	Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
DASP	Departamento Administrativo de Serviço Público
EMBRATEL	Empresa Brasileira de Telecomunicações
EU	União Europeia
FG	Função Gratificada
FIESP	Federação das Indústrias do Estado de São Paulo
FMI	Fundo Monetário Internacional
FOC	Fiscalização de Orientação Centralizada
IBGC	Instituto Brasileiro de Governança Corporativa
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IFES	Instituições Federais de Ensino Superior
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MARE	Ministério da Administração e Reforma do Estado
MEC	Ministério da Educação
NPM	<i>New Public Management</i>
NUCLEBRÁS	Empresas Nucleares Brasileiras S/A
OECD	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
ONU	Organização das Nações Unidas
PAD	Processos Administrativos Disciplinares
PAINT	Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna

PDRAE	Plano Diretor de Reforma do Aparelho do Estado
PNUD	Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento
PPP	Parceria Público-Privada
QUANGOS	<i>Quase Autonomous Governmental Bodies</i>
RAINT	Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna
SCDP	Sistema Integrado de Controle de Diárias e Passagens
SCI	Secretaria de Controle Interno
SECIN	Secretaria Central de Controle Interno
SEMOR	Secretaria de Modernização
SFC	Secretaria Federal de Controle
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira
SIAPÉ	Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos
SIASG	Sistema Integrado de Administração de Serviços Gerais
SIMEC	Sistema Integrado de Monitoramento e Controle do Ministério da Educação
SISAC	Sistema Integrado de Registro e Apreciação de Atos de Admissão e Concessão
SOX	Lei Sarbanes - Oxley
SPCI	Secretaria de Prevenção da Corrupção e Informações Estratégicas
SPIUNET	Sistema de Patrimonial Imobiliário da União
SPSS	<i>Statistical Package for the Social Sciences</i> (pacote estatístico para as ciências sociais)
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TCU	Tribunal de Contas da União

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	17
1.1 JUSTIFICATIVA DO ESTUDO	19
1.2 DEFINIÇÃO DO PROBLEMA	21
1.3 OBJETIVOS DA PESQUISA.....	22
1.3.1 Objetivo Geral.....	22
1.3.2 Objetivos Específicos	23
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	24
2.1 DA ORIGEM À CONTEMPORANEIDADE DO ESTADO	24
2.1.1 O Papel do Estado.....	29
2.1.1.1 O Estado mínimo.....	33
2.1.1.2 O novo contrato social.....	36
2.1.2 Formação e Evolução do Estado Brasileiro.....	39
2.2 A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	44
2.2.1 A Administração Burocrática	46
2.2.2 A Nova Gestão Pública – NPM.....	52
2.2.3 A Administração Pública Gerencial	59
2.3 O CONTROLE APLICADO À ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	61
2.3.1 Aspectos Histórico-Filosóficos do Controle	62
2.3.2 A Legalidade do Controle a Partir dos Aspectos Constitucionais.....	65
2.3.3 Controle Externo.....	66
2.3.3.1 Controle Social	69
2.3.3.2 Instrumentos constitucionais de controle social	71
2.3.4 Controle Interno	75
2.3.4.1 Controladoria Geral da União.....	79
2.3.5 O Controle Interno no Âmbito do Poder Executivo – Ministério da Educação.....	84
2.3.5.1 A Estrutura Formal de Controle Interno nas Universidades Federais do Brasil.....	86
2.4 GOVERNANÇA.....	90
2.4.1 Governança no Setor Privado	91
2.4.2 Governança no Setor Público.....	95
2.4.2.1 Princípios de Governança Pública	99
2.5 PRINCÍPIOS DE GOVERNANÇA PÚBLICA APLICADOS À AUDITORIA	106

2.6 O PAPEL DA CGU NO PROCESSO DE IMPLANTAÇÃO DA GOVERNANÇA PÚBLICA NO BRASIL.....	110
2.6.1 O Papel da CGU no Processo de Implantação da Governança Pública nas Universidades Federais Brasileiras	115
2.6.2 O Papel das Auditorias Internas no Processo de Efetivação da Governança Pública nas Universidades Federais Brasileiras.....	121
3 INSTRUMENTOS E MÉTODOS	131
3.1 TIPO DE PESQUISA.....	131
3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA.....	132
3.3 COLETA DOS DADOS EM CAMPO	135
3.4 TRATAMENTO DOS DADOS	136
3.4.1 Apresentação dos Dados	136
3.4.2 Medidas de Associação entre Duas Variáveis	138
3.5 LIMITAÇÕES DO MÉTODO E DAS TÉCNICAS	140
4 ANÁLISE DOS RESULTADOS DA PESQUISA	142
4.1 ANÁLISE DESCRITIVA UNIVARIADA.....	142
4.2 ANÁLISE DESCRITIVA BIVARIADA	152
5 SUGESTÃO PARA NOVOS ESTUDOS	159
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS	160
REFERÊNCIAS	163
APÊNDICE 1 - QUESTIONÁRIO APLICADO	174
APÊNDICE 2 -MODELO DE CARTA DE APRESENTAÇÃO ENVIADA ÀS UNIVERSIDADES	180

1 INTRODUÇÃO

As Universidades Públicas Federais são autarquias federais pertencentes à Administração Pública Indireta, cuja finalidade é assegurar a prestação de um serviço social, garantido pela Constituição Federal de 1988 em seu artigo sexto: educação.

Essas instituições, assim como qualquer outra cuja manutenção ocorra às expensas do Tesouro Nacional, estão sujeitas aos controles estabelecidos no arcabouço normativo existente e, ainda, aos controles interno e externo, exercidos respectivamente pela Controladoria Geral da União, Tribunal de Contas da União e, em menor grau, pelo Ministério Público Federal.

A importância do controle encontra-se na busca de assegurar a supremacia do interesse público sobre o privado e a indisponibilidade deste direito. Isto significa dizer que:

a supremacia do interesse público significa sua superioridade sobre os demais interesses existentes na sociedade. Os interesses privados não podem prevalecer sobre o interesse público. A indisponibilidade indica a impossibilidade de sacrifício ou transigência quanto ao interesse público, e é em decorrência de sua supremacia (JUSTEN FILHO, 2005, p.56).

A "tutora" dos interesses públicos é a Administração Pública, e seus interesses são regidos em obediência aos princípios previstos no artigo 37 da Constituição Federal, *caput*: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. É em decorrência destes princípios que todo arcabouço legislativo que rege a aplicação e execução dos recursos públicos se ancora para legitimar seus atos, como é o caso, por exemplo, da Lei 8.666/93, que rege as contratações públicas; da Lei Complementar n.º 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal; da Lei Complementar n.º 131/2009, e da Lei n.º 12.527/2011 de Acesso à Informação Pública.

No entanto, não se deve confundir interesse público com interesse individual do Estado (interesses que lhe são particulares enquanto pessoa jurídica de direito público) ou com interesse do agente público, visto que este agente não pode usar do cargo público para fazer prevalecer uma conduta que satisfaça a seus próprios interesses, devendo o Estado exercer controle sobre a legalidade de tais atos, visto que "todo ato ou contrato administrativo realizado sem interesse público configura desvio de finalidade" (MEIRELLES, 2009, p.88).

A ampliação do aparato estatal e, portanto, a ramificação da burocracia, exigiu que este controle ocorresse também de forma capilarizada em todas as atividades, em todos os níveis e em todos os órgãos da Administração Pública, inclusive com legislação que abrangesse todas as atividades administrativas e não apenas aquelas relacionadas ao processo administrativo, como é o caso da Lei 9.784/99, que rege o processo administrativo federal.

Pode-se dizer que a Lei 9.784/99 é a norma que regula o "modo" como o controle é exercido, enquanto que foi através do Decreto-Lei n.º 200/67, o qual dispõe sobre a organização da Administração Pública Federal, que ficou estabelecida a linha hierárquica e etapas em cujo controle de forma institucional ocorreria obrigatoriamente. O referido decreto, conforme reza o seu artigo 13, estabelece três formas distintas de controle institucional: pela chefia competente, pelos órgãos próprios de cada sistema e através de um "órgão próprio do sistema de contabilidade e auditoria".

O sentido norteador deste controle é assegurar que os recursos públicos destinados a estas instituições estão sendo executados no estrito atendimento do interesse público e em conformidade com o princípio da legalidade. No entanto, apenas o controle institucional (aquele que o Estado exerce sobre si mesmo, seus agentes e seus atos) não garante o cumprimento adequado do papel atribuído às universidades públicas federais, uma vez que a sociedade, em geral, avalia a execução sob outro aspecto: o da qualidade e eficiência do serviço prestado, medida pela elevação de oportunidades ao cidadão que se beneficia deste serviço (controle social). Note-se que não são controles excludentes entre si, e sim complementares: controle institucional e controle social.

Em um país de dimensões continentais como o Brasil, não raro ocorre uma grande distância entre o representante eleito, o gestor da coisa pública e o cidadão. Isto pode ocasionar muitas vezes dificuldades para que este cidadão, que financia a atuação do Estado através do pagamento compulsório de impostos, vislumbre com clareza o fiel cumprimento do dever do Estado: atingir o bem comum da população que lhe corresponde, mediante a atuação de seus agentes, sejam eles eleitos ou não.

Dentro desta perspectiva de atuação e controle do Estado pelo cidadão, e vislumbrando a satisfação deste, respeitando os princípios constitucionais, porém elevando o padrão de compromisso ético e moral do agente público, surge o conceito de Governança Pública.

Governança pública se distingue de administração pública, isto porque "a governança não está interessada em executar apenas [...] mas em supervisionar e controlar as ações executivas da administração e satisfazer expectativas legítimas de prestação de contas e regulação" (HARRISON *apud* MELLO, 2006).

Sendo assim, a governança pública se diferencia de qualquer outro conceito aplicável à administração pública por ser um modelo regulatório de relações entre o agente público e o cidadão, através de *seus pilares*: "prestação de contas, transparência, equidade e responsabilidade" (OLIVEIRA *et al.*, 2010, p.2).

No Brasil, a primeira tentativa de incorporação do conceito de governança aplicada à administração pública se deu em decorrência da reforma do Estado em 1995, por meio do Plano Diretor de Reforma do Aparelho do Estado, coordenado pelo Ministério da Administração e Reforma do Estado (MARE, BRASIL, 1995), "que procurou delinear um novo padrão de gestão pública" (MATIAS-PEREIRA, 2008, p.75).

Desde então, seu conceito e aplicação vêm sendo difundidos e fortalecidos pelos órgãos de controle, tanto externos como internos, dentro do exercício de suas atribuições a fim de se tornarem padrão de conduta dentro da administração pública brasileira, o que por óbvio inclui as universidades federais.

1.1 JUSTIFICATIVA DO ESTUDO

A Constituição Federal brasileira estabelece, em seus artigos 70, 71 e 74, que a responsabilidade do controle externo cabe ao Congresso Nacional, que o exercerá com o auxílio do Tribunal de Contas da União e deve ser apoiado, em cada Poder, por meio de um sistema integrado de controle interno.

O controle institucional, portanto, ocorre em todas as esferas e poderes, mas não deve restringir-se a eles. O controle social, através da participação, acompanhamento e fiscalização dos cidadãos, é de grande importância a fim de garantir o desenvolvimento sustentável do país.

Destaque-se aqui o papel das universidades públicas federais brasileiras, as quais, segundo a Lei Orçamentária Anual (LOA) de 2011, geriram um total de R\$ 24.374.823.665,00 (vinte e quatro bilhões trezentos e setenta e quatro milhões oitocentos e vinte e três mil e seiscentos e sessenta e cinco reais) de um total de

63.707.154.459,00 (sessenta e três bilhões setecentos e sete milhões cento e cinquenta e quatro mil e quatrocentos e cinquenta e nove reais) destinados ao Ministério da Educação (MEC), o que, em termos percentuais, representa 38,26% do total investido no país na área de educação.

No exercício de 2012, dos R\$ 74.280.373.427,00 (setenta e quatro bilhões duzentos e oitenta milhões trezentos e setenta e três mil e quatrocentos e vinte e sete reais) destinados pela LOA ao Ministério da Educação, R\$ 30.551.214.870,00 (trinta bilhões duzentos e quatorze mil oitocentos e setenta reais) estão destinados às 59 universidades federais existentes, ou seja, 41,13% do orçamento do MEC.

O montante de recursos destinados às universidades federais brasileiras é tão expressivo que, em alguns casos, chega a ser o segundo maior volume na Unidade da Federação onde estão sediadas, a exemplo das universidades federais do Paraná (Universidade Federal do Paraná e Universidade Tecnológica Federal do Paraná), as quais, no exercício de 2011, geriram um total de recursos na casa de um bilhão de reais, valor superior a 99% dos orçamentos dos municípios paranaenses, perdendo apenas para a capital do Estado, conforme levantamento junto às LOA's dos municípios.

Ciente da importância e do volume de recursos alocados, bem como de tratar-se de recurso público a Controladoria Geral da União (CGU), órgão de controle interno do poder executivo, vem, ao longo de sua existência, difundindo, incentivando e apoiando a implantação dos princípios de governança pública nas universidades públicas federais. No entanto, é através de um processo de conscientização de cada agente público na execução de seu trabalho, no estabelecimento de um foco que vá além do cumprimento do princípio da legalidade e toque outros princípios, como efetividade, eficácia e eficiência, que a governança se estabelece.

O presente estudo se justifica na premissa de que o *shareholder* do Estado, o cidadão que financia a atuação do Estado por meio do pagamento compulsório de impostos, ao exercer seu direito de fiscalização da administração pública, possa contar com equidade de tratamento, transparência, responsabilidade e prestação de contas, princípios estes que regem a governança pública no Brasil. Não apenas na teoria, mas na prática aplicada; não apenas em alguns órgãos, mas em todos, a fim de que os direitos sociais apregoados pelo artigo 6.º da Constituição Federal - de educação, saúde, alimentação, trabalho, moradia, lazer, segurança, previdência social, proteção à maternidade e à infância e assistência aos desamparados - sejam adequadamente prestados.

Consciente da relevância do tema em discussão, consoante a importância do Estado como agente de transformação, especialmente em relação à educação (neste caso a educação superior), justifica-se este estudo.

1.2 DEFINIÇÃO DO PROBLEMA

Os órgãos de controle, tanto interno como externo, vêm trabalhando de maneira a exercer um controle não apenas do ponto de vista burocrático mas também voltado ao interesse da sociedade. Implantar uma mudança de procedimento dentro da Administração Pública não é tarefa fácil, tendo em vista que, quanto maior a estrutura, mais lento seu aprendizado organizacional.

No âmbito do controle interno, dentro do Poder Executivo Federal, através, inicialmente, da Medida Provisória n.º 2.143-31 de 02/04/2001 e, mais recentemente, do Decreto n.º 5.683, de 24 de janeiro de 2006, cabe à Controladoria Geral da União (CGU) fomentar e induzir o processo da governança pública nos órgãos, seja os de administração direta ou indireta, mediante um controle diferenciado – para além do burocrático, com foco na sociedade.

Embora a CGU faça parte do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo, na prática de sua atuação seu contato maior com órgãos auditados tem como momento chave para a indução do estabelecimento da governança pública os processos de avaliação de contas, que ocorrem anualmente. Isto porque é no momento dos trabalhos em campo que a mesma equipe que faz os monitoramentos à distância terá contato direto com os gestores da unidade.

Nota-se ainda outra situação. Quando da presença e avaliação da execução dos recursos por parte dos órgãos de controle interno, os agentes públicos que tomam ciência das recomendações expedidas e, por fim, do relatório anual de avaliação de contas e, por conseguinte, do Parecer do Ministro do Controle e Transparência, são sempre os gestores máximos, isto porque possuem responsabilidade pessoal perante o Tribunal de Contas da União e têm seus dados pessoais constantes do Sistema SIAFI (Sistema de Administração Financeira), junto ao cadastro denominado Rol de Responsáveis.

Estes relatórios e recomendações servem de base para providências a serem implantadas na gestão, independentemente do mandato do gestor, no caso específico das universidades federais o Reitor, muitas vezes impactando uma longa cadeia de atividades preestabelecidas executadas por vários agentes, exigindo mudança de rotinas e fluxogramas de trabalho, sem que os executores de base saibam o motivo. Esta situação leva, em alguns casos, a uma resistência tão forte à mudança que pode vir a comprometer todo o processo.

O Decreto Federal n.º 3.591/2000 identificou a necessidade de uma unidade de controle no âmbito interno das universidades federais, que, independente das mudanças de gestão decorrentes dos processos democráticos a que estas instituições se sujeitam, promova a integração entre o órgão de controle interno e a Universidade, evitando, assim, a descontinuidade dos processos.

Oito anos após a promulgação do referido Decreto, através de fiscalização efetuada pelo Tribunal de Contas da União, da qual decorreu o Acórdão n.º 2.731 – Plenário, se observa que algumas universidades ainda não estruturaram a unidade de auditoria interna, responsável pelo monitoramento e promoção da continuidade dos processos de aprendizado organizacional.

Neste contexto, visando nortear o desenvolvimento do presente estudo, alinhado à seus objetivos e metodologia proposta, busca-se resposta à seguinte questão principal: a unidade de auditoria interna nas universidades federais, independentemente da exigência legal, contribui para o estabelecimento e consolidação da governança pública na gestão institucional?

Pretende-se também responder à seguinte indagação: na falta da unidade de auditoria interna, a quem ou a qual unidade compete tal papel?

1.3 OBJETIVOS DA PESQUISA

1.3.1 Objetivo Geral

Tendo em vista a importância do tema em pauta, a saber, o trato dado ao recurso público, bem como o volume de recursos anualmente destinados por meio da Lei Orçamentária Anual para a execução através das universidades federais brasileiras, o objetivo geral deste trabalho é verificar se há influência das auditorias internas para a efetivação dos princípios de governança pública nessas universidades.

1.3.2 Objetivos Específicos

Pretende-se alcançar os seguintes objetivos específicos:

- Descrever os princípios de governança aplicados à Administração Pública, os quais, devido à sua estrutura, finalidade e funcionamento, se distinguem daqueles aplicados na iniciativa privada.
- Discutir a quem cabe e como se dá a indução do processo de governança pública nas universidades federais.
- Discutir, à luz da legislação, em especial do Decreto Federal n.º 3.591/2000, a necessidade de estruturação e funcionamento da auditoria interna no âmbito das universidades federais brasileiras.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 DA ORIGEM À CONTEMPORANEIDADE DO ESTADO

A História nos mostra que a organização social do homem denominada sociedade começou quando este deixou de ser nômade e passou a ser sedentário. Neste sentido, Silveira Neto (1978, p.39) afirma que, embora sejam empregados como sinônimos os termos "comunidade" e "sociedade", eles são bastante distintos, uma vez que:

A comunidade resulta de um processo de interação ou interdependência oriundo de uma necessidade imediata e instintiva do homem, pois a coexistência é imperativo de sua natureza sociável. Há um instante, porém, em que o agregado humano adquire autoconsciência, organiza-se com objetivos definidos e então surge propriamente a sociedade.

Neste diapasão, Dallari (1998, p.20) afirma que é a reunião de um grupo de pessoas, em determinado lugar, em função de um objetivo comum, que gera os três elementos necessários para que um grupo humano seja reconhecido como sociedade: "uma finalidade ou valor social, manifestações de conjunto ordenadas e o poder social".

Para Azambuja (1962, p.101-105), embora muitos tratadistas expliquem de modo idêntico a origem do Estado e a origem do poder, são conceitos e realidades diferentes. De acordo com Silveira Neto (1978, p.57), no entanto, "o Estado é uma forma evoluída de poder".

O estabelecimento de uma relação de poder dentro de um grupo é por definição anterior até ao estabelecimento da sociedade, pois, segundo Azambuja (1962, p.103), mesmo nos primórdios havia, no interior dos grupos, egoísmo, ambição e crueldade, que determinariam lutas constantes - "se uma autoridade não mantivesse a ordem o aniquilamento teria sido o fim das primeiras sociedades selvagens". Entendido aqui o poder como "a capacidade ou possibilidade de agir, de produzir efeitos desejados sobre indivíduos ou grupos" (ARANHA e MARTINS, 2003, p.214).

Para Dallari (1998, p.34), a questão do poder é central no estudo do funcionamento e organização de qualquer sociedade, sendo que, para Bonavides (1983, p.55), "o poder surge na sociedade como o domínio dos mais fortes sobre os mais fracos como forma de manter a ordem formal e material da mesma".

Neste sentido, o poder e o estabelecimento da liderança que fará uso dele podem ter se dado inicialmente pelo uso da força física, habilidades guerreiras ou *status* religioso, concepção semelhante às teorias que buscam explicar as causas originárias naturais do Estado, segundo Azambuja (1962, p.112).

Desta forma, o Estado difere de sociedade e de exercício de poder, ainda que para seu estabelecimento ambos sejam necessários. Estado, segundo Dallari (1998, p.51), vem do latim *status*, que significa estar firme, no sentido de uma situação de permanente convivência ligada à sociedade política, corroborando o conceito de Estado dado por Duguit (1911, p.17), para quem o Estado "designa toda a sociedade humana na qual existe uma diferenciação política, uma diferenciação entre governantes e governados, segundo a expressão consagrada, uma autoridade política".

Atualmente, no entanto, dentre os vários conceitos dados a Estado: ordem jurídica (DALLARI, 1998, p.118), corporação de um povo (BONAVIDES, 1983, p.56), ordenação jurídica (RUFFIA, 1984, p.115), é possível verificar a existência de três elementos constitutivos elencados em todos eles: povo, território e soberania (governo).

Silveira Neto (1978, p.42) argumenta que "nem sempre estes elementos tiveram a mesma importância através dos tempos"; quando as fronteiras eram pouco precisas, o que predominava não era o território e sim o "sentido populacional ou comunitário". Já na Idade Média o território trazia consigo a noção de poder político, assemelhando-se ao direito de propriedade. Meirelles (2009, p.61) considera os três elementos originários e indissociáveis, ou, nas palavras de Burdeau (1957, p.124), "condições para a existência do Estado".

Destaque-se que povo, como elemento pessoal do Estado, significa, para Figueiredo (1993, p.40), "o conjunto de pessoas que detêm poder político", enquanto para Azambuja (1962, p.23) "é o grupo humano encarado na sua integração numa ordem estatal determinada, é o conjunto de indivíduos sujeitos às mesmas leis, são os súditos, os cidadãos de um mesmo Estado".

A base física do Estado, outro elemento constitutivo, é o território, sua base delimitada de autoridade (FIGUEIREDO, 1993, p.38). Para Silveira Neto (1978, p.47), "se não é essencial pelo menos é necessária a existência do grupo político organizado, pois o Estado moderno é eminentemente territorial".

O terceiro elemento, mas não menos importante, é a soberania. O conceito de soberania nem sempre correspondeu ao atual, uma vez que obedeceu às circunstâncias políticas de cada época.

Durante a Antiguidade e no início da Idade Média, o conceito de soberania estava ligado às doutrinas teocráticas do soberano; mais tarde designava uma posição de proeminência num sistema hierárquico bem definido. Assim, paulatinamente a soberania suplantou as bases da legitimidade do poder real em um processo que levou séculos, sendo que, no mundo contemporâneo, "o Direito incorpora a teoria da soberania e tenta compatibilizá-la aos problemas de hoje" (FIGUEIREDO, 1993, p.35).

O "elemento condutor do Estado" (MEIRELLES, 2009, p.61) é, nas palavras de Silveira Neto (1978, p.62):

[...] soberania normalmente constituída de dois aspectos que a caracterizam: a supremacia na ordem interna, pela qual ela se torna o maior poder no âmbito do Estado; e a independência na ordem internacional, dando ao Estado uma situação de igualdade em relação a outros Estados.

Ainda dentro do conceito de soberania, Meirelles (2009, p.61) afirma que "não há nem pode haver Estado independente sem soberania, isto é, sem esse poder absoluto, indivisível e incontrastável de organizar-se e conduzir-se segundo a vontade livre de seu povo, e de fazer cumprir suas decisões inclusive pela força, se for necessário".

A soberania assegura ao Estado "a monopolização dos serviços essenciais para a garantia da ordem interna e externa". Por isso, para Aranha e Martins (2003, p.215), segundo Weber "o Estado moderno pode ser reconhecido por dois elementos constitutivos: a presença do aparato administrativo e o monopólio legítimo da força". O uso exclusivo da força passa a ser então qualidade apenas do Estado, e muitas vezes necessária para a manutenção do poder.

Nesse contexto, segundo Silveira Neto (1978, p.38) o termo Estado "indica um modo de ser de uma sociedade, uma forma com que se apresenta o poder, e assim a palavra, como em muitos outros casos, explica a instituição".

Percebe-se assim, ao longo de uma análise da história humana, que o Estado adotou as mais variadas formas ou tipos. Conforme Jellinek (1958, p.6), o Estado enquanto fato histórico tem como ponto de partida um fenômeno social, apresentando semelhanças com outros Estados, possuindo, contudo, elementos individuais que o diferenciam.

A sequência cronológica usada para demonstrar a evolução histórica do Estado compreende, "com pequenas variações, as seguintes fases: Estado Antigo, Estado Grego, Estado Romano, Estado Medieval e Estado Moderno" (DALLARI, 1998, p.62).

continua

Fases do Estado	Características
Estado Antigo, designado também de Oriental ou Teocrático.	A legitimidade de poder vinha da vontade de divina (ARANHA e MARTINS, 2003, p.215). Duas marcas fundamentais do Estado deste período: "a natureza unitária e a religiosidade". (DALLARI, 1998, p.62).
Estado Grego	A palavra <i>polis</i> era empregada "pois os helenos tiveram noção simplesmente de comunidade local, daí Aristóteles falar em política ou governo de cidade" (SILVEIRA NETO, 1978, p.39). Os interesses individuais eram subordinados ao Estado, que regulamentava e organizava a educação dos cidadãos, assim como os jogos e festividades religiosas e artísticas, configurando uma "relação orgânica entre os indivíduos e a Cidade" (CAVALCANTI, 2007). As <i>pólis</i> ou cidade-estado tinham como característica principal a sua soberania, além da formação de classes sociais e da lei escrita, a fim de evitar abusos de poder (ARANHA e MARTINS, 2003, p.220) e havia um nacionalismo inerente.
Estado Romano	Antes da expansão política foi cioso quanto a sua cidadania, de forma que cidade designava a comunidade. <i>Status</i> significava a capacidade jurídica, e havia três tipos: <i>libertatis, civitatis e familiae</i> ; apenas o patrício, <i>sui júris</i> , gozava das três e, portanto, da capacidade jurídica plena. À medida que Roma se desenvolve a expressão <i>res publica</i> atesta o apego que o cidadão romano tinha pela participação nos negócios públicos; o primeiro código de leis votado diretamente pelo povo surge em Roma, a Lei das XII Tábuas Experimentou muitas formas de governo e constituiu um império de proporções mundiais, quando então surgiram dois conceitos: <i>imperium</i> , em que o poder era designado por <i>potestas</i> , isto é, o poder em si como essencial ao convívio social, e <i>autorictas</i> , como o poder jurídico para formular leis. "O <i>imperium</i> é que significava o poder supremo do Estado." (SILVEIRA NETO, 1978, p.38).

conclusão

Fases do Estado	Características
Estado Medieval	<p>Caracterizado pelo cristianismo, invasões bárbaras e feudalismo, um período instável e heterogêneo, que "quebrou a rígida e bem definida organização romana" (DALLARI, 1998, p.66). A força dominava e se impunha, desaparecendo novamente a figura do Estado e fazendo surgir a figura de príncipes que eram chefes militares (AZAMBUJA, 1962, p.162) As primeiras noções jurídicas do mundo medieval foram elaboradas por monges e bispos dos conventos a partir do século VI, com base nas obras greco-romanas de suas bibliotecas. (AZAMBUJA, 1962, p.163). A Igreja estimula a afirmação do Império, Império da Cristandade, influenciando não apenas em assuntos eclesiásticos, mas também temporais, o que gera uma luta entre a figura do Papa e a do Imperador nos últimos séculos da Idade Média (DALLARI, 1998, p.67).</p>
Estado Moderno	<p>Nasce com o absolutismo: o fortalecimento do poder do rei, trazendo consigo o surgimento das monarquias nacionais e, por conseguinte, a centralização do poder; "o monopólio de fazer e aplicar leis, recolher impostos, cunhar moeda, ter um exército, o único que detém o monopólio da força e o aparato administrativo para prestação do serviço público" (ARANHA e MARTINS, 2003, p.233). O italiano Maquiavel inaugura uma nova fase de diretrizes políticas: com sua obra "O Príncipe", em 1513, no século XVI, lançando pela primeira vez o conceito de Estado indicando sociedade política. O pensamento político dos séculos XVII e XVIII é marcado pelo contratualismo. (DALLARI, 1998, p.51). Hobbes e, posteriormente, Rousseau e Locke, filósofos políticos, partem da concepção de que "os indivíduos isolados no estado de natureza se unem mediante contrato social para constituir uma sociedade civil"; o Estado legitima seu poder sem recorrer a intervenção divina e busca sua origem lógica, "sua razão de ser", "sua legitimidade da ordem social e política, a base legal do Estado" (ARANHA e MARTINS, 2003, p.247).</p>

Quadro 1 - Fases do Estado X Principais Características

Fonte: A autora.

Segundo Matias-Pereira (2010, p.39), é do Estado Moderno que surge o Estado Democrático no século XVIII, "por meio da imposição dos valores fundamentais da pessoa humana, e exigência de organização e funcionamento do Estado enquanto protetor daqueles valores". Dallari (1998, p.147), por sua vez, afirma que o Estado Democrático foi conduzido da teoria à prática por três movimentos políticos sociais: a Revolução Inglesa, com seu ápice no *Bill of Rights* de 1689; a Revolução Americana, com os princípios expressos na Declaração de Independência em 1776, e a Revolução Francesa, com seus princípios consagrados na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão em 1789.

Assim, ainda para Dallari (1998, p.151), ficaram sintetizados, até os dias atuais, os pontos que permitem nortear o Estado Democrático: a supremacia da vontade popular, a preservação da liberdade e a igualdade de direitos.

Note-se que, no transcorrer da história, a figura do Estado perdura e só é mudada com dificuldades e muito lentamente (JOHNSON, 1997, p.91), os Estados e seus poderes se estruturam e reestruturam procurando caminhos diferentes visando encontrar o equilíbrio (FIGUEIREDO, 1993, p.24) dentro de seu contrato social, definido por interesses de grupos dominantes em cada Estado Nacional e mutáveis ao longo do tempo.

2.1.1 O Papel do Estado

"O Estado é um meio para o homem realizar sua felicidade social, é um sistema para conseguir a paz e prosperidade. O Estado tem fins, não é um fim", discorre Azambuja (1962, p.138), complementando que o fim do Estado é promover o bem público. Também neste sentido são as afirmações de Dallari (1998, p.24), Justen Filho (2005, p.35), Di Pietro (2012, p.66) e Meirelles (2009, p.87).

No entanto, seria ingênuo supor que este entendimento, tido hoje como unânime entre juristas e teóricos do Estado, sempre foi assim. Do mesmo modo que a evolução histórica do Estado passou por fases, a compreensão de seu papel ocorreu de forma idêntica. Na antiguidade helênica o papel do Estado passou de realização da justiça, para Platão, a propiciar o alcance de um bem material e ético, para Aristóteles, sendo que na Idade Média o papel do Estado transitava entre o bem espiritual e o material; no século XIX Hegel considerava o Estado como o realizador da suprema moralidade; para Spinoza, seu papel era o da manutenção da liberdade espiritual, para Locke a defesa da propriedade, para Kant esse era o mantenedor da ordem jurídica (SILVEIRA NETO, 1978, p.140).

Percebe-se que essas definições históricas do papel do Estado, embora parciais, fazem parte de um conjunto de necessidades sociais. Para Dallari (1998, p.24), o atendimento do bem comum não é relativo a uma espécie particular de bens, mas indica "um conjunto de condições, incluindo a ordem jurídica e a garantia de possibilidades que consintam e favoreçam o desenvolvimento integral da personalidade humana". Coadunando o entendimento anterior, Azambuja (1962, p.143) afirma que no conteúdo deste conjunto entram tanto elementos materiais como morais, tanto a prosperidade econômica como o bem-estar da população, ordem, segurança e progresso.

Não há que se confundir bem comum com o bem dos indivíduos ou o bem de cada um; pois "o interesse público tem supremacia sobre o interesse individual" (DI PIETRO, 2012, p.66) e, neste sentido, "todo o indivíduo tem o dever de cooperar para a sua realização, cumprindo obrigações e deveres para com o Estado". (AZAMBUJA, 1962, p.140).

Dallari (1998, p.127) afirma que, em decorrência dos vários interesses existentes na sociedade, "todo Estado implica em um entrelaçamento de situações, de relações, de comportamentos, de justificativas, de objetivos, que compreende aspectos jurídicos, mas que contém, ao mesmo tempo, um indissociável conteúdo político". Desse modo, o Estado é um espaço onde se manifestam interesses dos mais diversos, e a construção deste espaço "exige uma ética que valorize a solução coletiva e a construção da sociedade com relações que se baseiem na cidadania e igualdade" (MATIAS-PEREIRA, 2010, p.66).

Tendo em vista o desenrolar desses vários interesses na sociedade e dos vários agentes envolvidos, faz-se necessário tratar dos componentes através dos quais o interesse público se estabelece: o direito e a política (DALLARI, 1998, p.127).

O componente político é natural e necessário na sociedade, ainda que varie em seu conteúdo, uma vez que as sociedades se modificam e suas exigências variam (AZAMBUJA, 1962, p.109). Para Justen Filho (2005, p.732), aqueles que exercem o poder político, controlam a sociedade e o exercício do poder têm a condição de impor sua vontade e interesses sobre outrem; para ele, a própria existência do Estado e a acumulação de riquezas privadas levam à concentração de poder em algumas estruturas sociais, o que permite que se sobreponham a outras.

Di Pietro (2012, p.66) também não ignora o componente social e político do Estado ao afirmar que "em nome do primado do interesse público, diversas transformações ocorreram" a fim de atender necessidades coletivas e abranger, além da ordem pública, a ordem econômica e social.

Em nome do interesse público que cabe ao Estado tutelar (DI PIETRO, 2012, p.67) consagra-se o Estado de Direito, significando "a submissão dos poderes de controle fático (políticos e econômicos) a um controle jurídico" (JUSTEN FILHO, 2005, p.732).

Reale (2002, p.587- 597) ressalta que os componentes sociais (que variam de acordo com a formação e desenvolvimento socioeconômico de cada Estado), jurídico (enquanto estabelecimento de ordem jurídica) e político (em que aparece o problema da finalidade do governo em razão dos sistemas culturais) são indissociáveis no Estado.

Neste diapasão, o caráter jurídico, de direito do Estado, faz-se necessário para evitar a aviltação à supremacia do interesse público, o que viria a ser o uso do Estado em um desvio de sua finalidade, visando satisfazer unicamente interesses privados (MEIRELLES, 1988, p.64), resultando, segundo Azambuja (1962, p.227), em um Estado com finalidade diversa do bem público, a saber, a dominação.

Sendo assim, é necessário discorrer sobre outro componente do Estado com o qual existem profundas interações, não podendo, contudo, ser confundido com este: o governo (MATIAS-PEREIRA, 2010, p.35).

A diferenciação entre Estado e Governo é importante porque, em seu funcionamento, o Estado (qualquer que seja) pauta-se pelo Direito, que é uma norma, "mas a norma não é algo que se possa conceber em si mesma e por si mesma, sem um conteúdo social, sem valores que nela se concretizam e que por ela queremos ver realizados e garantidos" (SILVEIRA NETO, 1978, p.156).

Restam as questões: quem estabelece a norma? Quem é o produtor por excelência das políticas públicas? Souza (2006, p.22) responde: o governo. Assim, a definição dada por Johnson (1997, p.91) é bastante útil: "o governo é um conjunto particular de pessoas que em dado momento, ocupam posição de autoridade dentro do Estado. Neste sentido, os governos se revezam regularmente, ao passo que o Estado perdura".

A regra, a norma, o direito estabelecido espelha, portanto, "um fenômeno cultural", exigências e condições de uma determinada sociedade em uma determinada época (SILVEIRA NETO, 1978, p.156), isto porque o governo, no uso de seu poder decisório sobre onde agir ou não, sofre a influência de "[...] grupos de interesse e os movimentos sociais, cada qual com maior ou menor influência a depender do tipo de política formulada e das coalizões que integram o governo" (SOUZA, 2006, p.27).

Lowe *apud* Frey (2000, p.223) afirma que até que uma decisão de governo se transforme efetivamente em uma política pública, visando ao interesse público, ela passa por um processo de "reações e expectativas das pessoas afetadas", com etapas de conflito e consenso.

Desta forma, por se tratar de um interesse próprio da coletividade, faz-se necessário o trânsito da decisão por várias instâncias a fim de preservá-lo, pois "não se encontra à livre disposição de quem quer que seja, por inapropriáveis" (MELLO, 2009, p.74).

Assim, não há possibilidade de sacrifício ou transigência deste interesse em decorrência de sua supremacia, que "significa sua superioridade sobre os demais interesses existentes na sociedade", não se confundindo tampouco com o interesse do Estado, haja vista que este existe para satisfazer às necessidades coletivas sendo "instrumento de realização dos interesses públicos" (JUSTEN FILHO, 2005, p.35).

Ainda, para que "o Estado cumpra sua finalidade é preciso exercitar certas funções, que geram direitos e criam obrigações para os que estão subordinados a seu poder". Estas funções dizem respeito à própria natureza do Estado, que as realizará através de atos bem definidos enquadrados em normas jurídicas estabelecidas (SILVEIRA NETO, 1978, p.156).

Di Pietro (2012, p.90) afirma que tais funções trazem consigo uma prerrogativa de autoridade, sendo irrenunciáveis, pois sem elas não seria possível sobrepor a vontade da lei à vontade individual, o interesse público ao privado. São elas: o poder normativo, o poder disciplinar, e os poderes decorrentes da hierarquia. Estas funções representam os poderes "imanescentes e estruturais do Estado" (MEIRELLES, 2009, p.61), isto porque quando o Estado elabora o direito, ele o faz de um modo impessoal e genérico, a administração concretiza este direito ao executá-lo e, em caso de dúvida ou litígio, surge o judiciário para resolver a questão (SILVEIRA NETO, 1978, p.156).

A separação de poderes dada por Dallari (1998, p.216), Azambuja (1962, p.199) e Silveira Neto (1978, p.157) refere-se à distinção destas funções comparáveis à especialização do trabalho que levou a sua divisão, muito embora o Estado seja uno e indivisível.

A tripartição dos poderes, até hoje adotada nos Estados de Direito, deriva da obra de Montesquieu "O espírito das leis", de 1748, na qual ele sugeria o equilíbrio entre os poderes, sendo o Governo resultante da interação dos três poderes (MEIRELLES, 2009, p.62). A importância desta tripartição, ou especialização de funções, faz-se entender ainda hoje pelas mesmas razões que no século XVIII, pois está "intimamente ligada à concepção do papel do Estado na vida social", à questão da concentração do poder, que pode levar a um maior risco de um regime ditatorial. (AZAMBUJA, 1962, p.200).

Neste sentido, a fim de utilizar um mecanismo em que um poder limita o outro, como sugeria Montesquieu em sua obra original, os ingleses e norte-americanos instituíram um sistema de "*checks and balances*", que é o nosso atual método de freios e contrapesos (MEIRELLES, 2009, p.62).

Resta evidenciado que a tripartição das funções e, por conseguinte, do poder do Estado, com vários órgãos exercendo o poder soberano do Estado, também visa, em última análise, à preservação do interesse público dentro de um Estado de Direito (DALLARI, 1998, p.216).

2.1.1.1 O Estado mínimo

A construção histórica do chamado Estado Moderno, apesar de seu nascedouro absolutista, adveio da soma dos ideais revolucionários e constitucionais, vindo como resultado de imposições e exigências sociais provocadas pela Revolução Francesa, Revolução Norte-Americana, Revolução Industrial, Primeira Guerra Mundial, Depressão de 1929 (MATIAS-PEREIRA, 2010, p.42).

Como resultado do berço absolutista, durante alguns séculos as virtudes e defeitos dos monarcas eram confundidos com virtudes e defeitos do Estado, explicando por que a interferência do Estado era tida como uma restrição à liberdade individual e, portanto, indesejável (DALLARI, 1998, p.275).

Como forma de se contrapor ao absolutismo enquanto abuso, prepotência e fraudes de governos arbitrários, surge a doutrina liberalista do Estado, influenciada por movimentos vários ao longo do tempo, mas principalmente: o jusnaturalismo (que reconhece ao indivíduo direitos inatos), o contratualismo (considerando indivíduo e

Estado num pacto) e, mais tarde, o liberalismo econômico (combatendo a intervenção do Estado na economia) (FIGUEIREDO, 1993, p.64).

Duas obras conhecidas são marcos do liberalismo, uma delas de caráter econômico: "A riqueza das nações", de Adam Smith, publicada em 1776, que sustenta que "o homem é o melhor juiz de seus interesses e deve ter liberdade de promovê-los segundo sua livre vontade"; e a obra "Da Liberdade", de Stuart Mill, publicada em 1859, que restou por afirmar o liberalismo como doutrina no século XIX (DALLARI, 1988, p.275).

Mattos (2007), discorrendo sobre a influência da obra de Smith, afirma:

A metáfora da mão-invisível de Smith habita o imaginário de quase todos os economistas, e é, em geral, interpretada como representando a idéia de que o "mercado" seria uma instituição capaz de "transformar" o auto-interesse individual em benefícios sociais, sem a necessidade de intervenção da "mão-visível" do Estado. A este cumpriria apenas garantir a ordem institucional e administrar a justiça.

Para Silveira Neto (1978, p.203) historicamente o liberalismo aparece ligado à ascensão da burguesia, que, tendo poder econômico, quis também o poder político, procurando transferir "o poder do monarca para uma entidade abstrata e desgarrada de indivíduos".

Dallari (1988, p.277) afirma que a burguesia conseguiu conquistar o poder político acrescentando-o ao poder econômico anteriormente alcançado e "manteve separados o domínio político, o econômico e o social", caracterizando o Estado como um "Estado mínimo ou Estado de polícia, com funções restritas quase que à mera vigilância da ordem social e à proteção contra ameaças externas". O Estado mínimo é o "Estado limitado pela lei, daí a expressão que o consagra: Estado de Direito" (SILVEIRA NETO, 1978, p.204).

A redução da intervenção estatal trouxe consequências importantes, principalmente com relação ao setor econômico. Para Bresser-Pereira (2006) ocorreu uma formação concomitante dos grandes Estados e dos grandes mercados nacionais, criando condições para o surgimento da Revolução Industrial. Dallari (1998, p.277) concorda com a assertiva anterior acrescentando que "o indivíduo foi valorizado, despertou-se a consciência para a importância da liberdade humana, desenvolveram-se técnicas de poder, surgindo e impondo-se a idéia de poder legal em lugar do poder pessoal".

Por outro lado, a exaltação do indivíduo e a ausência e desprezo pela coerção estatal nos atos da vida humana, embora apregoadas pelo liberalismo como uma ampliação larga e generosa da esfera de liberdade individual, apenas serviram para encobrir, "sob um manto de abstração, um mundo de desigualdades de fatos econômicos, sociais, políticos e pessoais" (BONAVIDES, 1972, p.31).

Neste sentido Dallari (1998, p.278) afirma que, "sob o pretexto de valorização do indivíduo e proteção da liberdade", o liberalismo acabou por assegurar privilégios aos economicamente mais fortes, que passaram a ter domínio sobre a sociedade.

Para Polanyi (2000, p.58), a filosofia liberal quase devastou a vida das pessoas comuns, multiplicando favelas com o nome de cidades industriais, onde pessoas se amontoavam na tentativa de sobrevivência. Como os acontecimentos eram vistos apenas a partir do ponto de vista econômico, aceitavam-se prontamente as consequências sociais do progresso, quaisquer que fossem elas.

Nesse período histórico, a burguesia, que havia despontado para a vida política como uma força revolucionária em relação ao absolutismo, transformou-se em conservadora e não admitia a interferência do Estado para alterar as situações estabelecidas e corrigir as injustiças sociais (DALLARI, 1998, p.278). Bonavides (1972, p.31) afirma ainda que o liberalismo levado às últimas consequências terminou por apregoar a liberdade de "oprimir os fracos, restando a estes, afinal de contas, tão somente a liberdade de morrer de fome". Vanni (1916, p.242) acrescenta: a liberdade não basta para assegurar a justiça, porque a liberdade não contém toda a justiça.

Restou claro que "a natureza do homem é competitiva e a partir dela é possível justificar as profundas desigualdades e injustiças que o capital traz, pois o fato dos fracos serem devorados pelos fortes torna-se algo considerado natural" (SILVA e BARTHOLO, 2003), por isso seria ingênuo afirmar que "o sistema de liberdade natural" apregoado por Adam Smith compatibilizaria as inclinações naturais dos homens com resultados socialmente benéficos, assim como o sistema ao qual ele se contrapôs também não foi capaz de fazê-lo (MATTOS, 2007).

Alguns acontecimentos históricos somados às extremas desigualdades sociais levam alguns a pensar que a ênfase da economia livre deveria ser atenuada, o que apressa a reformulação dos princípios do liberalismo (ARANHA e MARTINS, 2003, p.274). Neste contexto são estimulados os movimentos socialistas do século XIX e, já nas primeiras décadas do século XX, "um surto intervencionista que já não poderia ser contido" (DALLARI, 1998, p.278).

2.1.1.2 O novo contrato social

A quebra da Bolsa de Nova York em 1929 marca a década de 1930 como "um período de depressão econômica: falências, desemprego, inflação, gerando graves tensões sociais" (ARANHA e MARTINS, 2003, p.274). Este período, conhecido como a Grande Depressão, somado à incapacidade de evitar a Segunda Guerra Mundial, levam a um novo entendimento sobre o papel do Estado.

Adelman (1999) coaduna deste pensamento quando afirma que a mudança no paradigma sobre desenvolvimento econômico experimentada no período pós Segunda Guerra Mundial afetou substancialmente a maneira como o papel do Estado é avaliado - para além do exercício de suas funções, ele precisa ser promotor de desenvolvimento. Assim, nos países hoje considerados desenvolvidos o Estado desempenhou um papel central, o que não se pode dizer em relação aos sub-desenvolvidos, onde a omissão do Estado acarreta ainda mais empobrecimento do seu povo, consoante se vê a partir dos atos de governança, quando há governabilidade.

Com razão, pode-se deduzir que quanto mais amadurecida uma sociedade, maior a sua sensibilidade quanto à característica finita dos recursos naturais e às injustiças sociais provocadas pelo modelo de desenvolvimento vigente, de forma que o reconhecimento da inadequação de um padrão vigente será a premissa fundamental para sua mudança na busca da sustentabilidade (BECKER *apud* SILVA e SOUZA-LIMA, 2010, p.41).

Neste sentido, as atribuições estatais básicas consignadas por Meirelles (2009, p.62) como normativa, executiva e judiciária, atribuídas ao dito Estado mínimo, possuíam uma agenda que, segundo Cavalcanti, Ruediger e Sobreira (2005, p.41) "desencantaram" os setores produtivos, que reivindicavam um papel mais ativo do Estado. Historicamente houve uma crise no modelo capitalista que desencadeou a experiência totalitária na Alemanha e Itália e levou outros países a buscarem soluções diferentes, procurando evitar o nazismo e o comunismo, e encaminharam o liberalismo para o liberalismo social, quando é revisto o papel do Estado na economia (ARANHA e MARTINS, 2003, p.274). Esta intervenção se fazia necessária, pois, como apontam Silva e Bartholo (2003), citando Polonyi:

A Revolução Industrial trouxe uma inversão na organização da sociedade: o mercado, que antes estava imerso na sociedade, que o regulava, passou a ser seu regulador. A consequência mais grave de tal inversão foi o empobrecimento da população, causado, principalmente, pelos efeitos desarticuladores da economia de mercado na sociedade.

Nessa direção, Di Pietro (2012, p.XXXVII) afirma que houve um "sensível acréscimo nas funções assumidas pelo Estado", em decorrência das "crescentes necessidades coletivas nos âmbitos econômico e social". A ampliação do conceito de serviço público tornou-se necessária, a fim de que abrangesse também serviços sociais, comerciais e industriais antes privativos do particular, bem como do poder de polícia a áreas onde antes não se fazia necessário, como proteção ao meio ambiente e defesa do consumidor; levando a atuação do Estado à esfera da atividade econômica de natureza privada.

Recentemente, o papel do Estado tem se transformado radicalmente, pois sua intervenção restou por se revelar altamente benéfica pelos detentores de capital (DALLARI, 1998, p.280), uma vez que os países considerados desenvolvidos na década de 1990 possuíam vertentes comuns no intervencionismo do Estado em: redução de riscos de operações privadas por meio da promulgação de leis, aumentando assim a segurança de contratos privados e direitos de propriedade; políticas monetárias protecionistas que estabeleciam condições para investimentos estrangeiros e fluxo de capital estrangeiro; financiamento nacional através de bancos de investimentos; promoção, pelo governo, de importação de tecnologia e proibição de exportação desta por lei, e promoção de acúmulo de transporte e infraestrutura (ADELMAN, 1999).

O desenvolvimento alcançado nos Estados tidos hoje como desenvolvidos compatibilizou fatores econômicos, sociais, estruturais e éticos que faltaram aos países hoje tidos ainda como subdesenvolvidos ou em desenvolvimento. Silva e Souza-Lima (2010, p.80) destacam o insuficiente avanço da democracia como um dos diferenciais entre o papel do Estado nos países desenvolvidos e nos demais.

Contudo, o novo entendimento sobre o novo papel do Estado seria reforçado ainda com o advento da globalização – sistema caracterizado pela interdependência das nações, que substitui a antiga internacionalização –, competição no plano comercial e tecnológico. Desta forma, os Estados tornam-se

mais relevantes do que nunca, pois passam a ser o instrumento de ação coletiva que as nações possuem para serem competitivas internacionalmente (BRESSER-PEREIRA, 2006, p.212).

O processo de globalização levou o Estado a rever seu posicionamento diante da emergência de uma nova ordem internacional, pois à medida que a tecnologia evoluiu o *e-business* e as transações virtuais também evoluíram. Não dependem apenas do Estado os fluxos de entrada e saída de capitais do país quando estas são feitas eletronicamente, mas resta a questão: como regular uma relação onde as transações são feitas sem qualquer intervenção? (CASTOR, 2000, p.176).

A falta de um regramento e controle sobre os fluxos de capital internacional foi responsável, mais recentemente, durante a crise de 2007, por uma nova onda intervencionista do Estado na economia. A especulação financeira sobre o mercado imobiliário, especialmente o norte-americano, afetou em proporções antes nunca vistas a economia mundial e abriu os olhos dos governos para o perigo da autorregulação dos mercados financeiros.

Segundo Albuquerque (2009), a crise gerou um novo entendimento internacional a respeito da intervenção do Estado na regulamentação e controle do mercado financeiro:

O sistema financeiro internacional deveria sofrer uma mudança profunda. A especulação teria sido a principal responsável pela crise financeira internacional, em especial no mercado imobiliário americano. Havia muito dinheiro em circulação. Derivativos foram comercializados de forma anônima e distribuídos por todo o mundo com o auxílio da tecnologia da informação. A crise financeira internacional e a consequente desaceleração do crescimento econômico provocaram a crise econômica mundial. O mais importante seria recuperar a confiança no mercado financeiro. Sem confiança na estabilidade da economia, as empresas não investem. Sem confiança, bancos não concedem crédito, e os consumidores reduzem seu consumo. Sem confiança, não se retomará o crescimento econômico. Esta seria a principal missão do Estado.

Nota-se que a mudança de cenário, seja ele: econômico, social, político, desde sempre requereu um novo posicionamento do Estado.

Os governos, diante de crescentes novas demandas, mobilização social, consolidação da cidadania e da cultura democrática, têm que priorizar a sua atuação na regulação do mercado, bem como gerar equidade, combater a pobreza e promover o desenvolvimento humano ao mesmo tempo em que o econômico (Relatório de Desenvolvimento Mundial, 1997) (MATIAS-PEREIRA, 2010, p.47)

O Estado, como ente responsável que é pelo estabelecimento de um ordenamento jurídico dotado de soberania em seu território, que vise atingir o bem comum da população que lhe corresponde, precisa cumprir sua parte do contrato: a Constituição, de forma contemporânea, assegurando através de sua máquina a "identificação dos fins do Estado com os fins do homem, e não na fórmula totalitária, dos fins do homem com os fins do Estado" (CAVALCANTI, 2010, p.310).

As alterações na finalidade e abrangência do Estado e suas ações são sentidas na evolução histórica de cada Estado. Não seria diferente com o Estado brasileiro, que variou conforme os períodos históricos que atravessou.

2.1.2 Formação e Evolução do Estado Brasileiro

Desde que o sistema capitalista surge no século XIV até os dias atuais, ele traz consigo a competição econômica permanente, que foi acompanhada de guerras para estabelecer fronteiras e da abertura de mercados no exterior através da constituição de colônias (BRESSER-PEREIRA, 2006, p.211). Neste contexto inicia-se a história do Brasil e não a do Estado brasileiro, como afirmam Silveira Neto (1978, p.265) e Costa (2008).

Isto porque, segundo Silveira Neto (1978, p.266), o interesse português sobre o território descoberto em 1500, durante o período das expansões, foi num primeiro momento bem limitado, apesar da carta de Pero Vaz de Caminha enobrecendo o território e sua beleza; Portugal prosseguiu com o comércio rendoso de especiarias, e quando se interessou pelo Brasil foi para explorar o pau-Brasil, extrair ouro e enriquecer a esgotada metrópole portuguesa.

Segundo Silveira Neto (1978, p.266) não era fácil administrar esta colônia, com características tão diferentes da metrópole e uma área tão extensa e desconhecida. A fragmentação do poder era a única alternativa vista pelos portugueses, considerando a realidade geográfica e a preservação da unidade da colônia. Assim, visando enriquecer os nobres, ricos de títulos porém empobrecidos, surgem no Brasil as capitanias hereditárias. Não havia interesse em fixação no Brasil, apenas na extração, de forma que a colonização era apenas no intuito de readquirir poder econômico e retornar a Portugal. No entanto, aos poucos populações vão se fixando em torno dos engenhos de açúcar e fazendas de criação.

Sobre a administração do Brasil nesse período, Costa (2008) discorre:

Com o fracasso da administração privada da maioria das capitanias hereditárias, a Coroa portuguesa assumiu diretamente o seu controle e preocupou-se em instituir uma administração central para se ocupar das questões de defesa contra os ataques dos invasores e dos índios mais belicosos. Foi assim que constituiu o governo geral, em 1549, na Bahia, que muito mais tarde, já no Rio de Janeiro, viria a ser o vice-reino. Embora o vice-rei tivesse maior proeminência sobre os demais governadores, seu poder era limitado, nada mandava da Bahia para o norte e tampouco ao sul de São Paulo.

Motta e Caldas (2007, p.173) afirmam que o Brasil, durante esse período, não constituía uma unidade administrativa e sim um conjunto de capitanias e, em certa época dois Estados.

Foi a chegada da família real portuguesa ao Brasil, em 1808, que montou o arcabouço para transformar o Brasil em um Estado.

É verdade que, até 1808, existia no Brasil e, sobretudo, na sede do governo geral (vice-reino) uma administração colonial relativamente aparelhada. Mas a formação do Reino Unido de Portugal, Brasil e Algarves e a instalação de sua sede na antiga colônia tornaram irreversível a constituição de um novo Estado nacional. Todo um aparato burocrático, transplantado de Lisboa ou formado aqui, em paralelo à antiga administração metropolitana, teve que ser montado para que a soberania se afirmasse, o Estado se constituísse e se projetasse sobre o território, e o governo pudesse tomar decisões, ditar políticas e agir (COSTA, 2008).

Antes da chegada da corte portuguesa a cidade não tinha grande importância, pois o povo vivia das atividades rurais e a vila era um ponto para a concentração do povo em ocasiões esporádicas, principalmente festas religiosas. Portanto, a urbanização foi "um processo de disciplina social e um meio de estabelecer a legalidade por parte da Coroa" numa sociedade marcada pelo isolamento devido à condição geográfica (SILVEIRA NETO, 1978, p.267).

A transferência de toda uma corte para outro continente foi algo inédito:

Em primeiro lugar, a própria escolha das cinco, 10 ou 15 mil pessoas – os números são imprecisos – que comporiam a lotação das naus diz alguma coisa sobre as instituições e espaços de poder que estavam sendo transplantados. Em segundo lugar, a seleção dos bens que era possível carregar, além dos tesouros e objetos de indiscutível valor, contemplava material, livros, papéis, artefatos, instrumentos e símbolos necessários à

administração. Em terceiro lugar, a instituição de um simulacro de governo em solo europeu, que se deu na forma de uma regência, logo destituída pelo ocupante. Todo o acervo administrativo estava a bordo: arquivos, documentos e papéis de governo, e de tal maneira arranjados que, ao desembarcarem no Rio de Janeiro, nenhuma falta ou dificuldade especial se fez sentir, e a faina de dirigir a monarquia continuou no novo continente tão normalmente como se estivera o regente em Lisboa (COSTA, 2008).

Houve uma transferência das instituições europeias lusitanas, com adaptações quando muito à realidade geográfica do Brasil, sendo que o patrimonialismo foi uma delas. Motta e Caldas (2007, p.171) definem o patrimonialismo como "uma confusão entre o que é público e o que é privado". Costa (2009) afirma que o patrimonialismo estatal é apontado por grandes intérpretes como uma das raízes do atraso no desenvolvimento brasileiro.

Neste diapasão Faoro (2011, p.819-838), buscando dialeticamente conjecturar sobre a história do Estado brasileiro e a formação política do Brasil aponta não apenas para o patrimonialismo mas para o deslocamento deste para a formação do estamento brasileiro, responsável, segundo ele pela condução do país, até os idos de 1945, período final contemplado em sua obra.

O estamento político constitui sempre uma comunidade, embora amorfa: os seus membros pensam e agem conscientes de pertencer a um mesmo grupo, a um círculo elevado, qualificado para o exercício do poder. A situação estamental, a marco do individuo que aspira aos privilégios do grupo, se fixa no prestígio da camada, na honra social que ela infunde sobre toda a sociedade. (FAORO, 2011, p.61)

Independentemente da busca de razões ou culpados, percebe-se que ao longo da história, o Estado brasileiro trilhou seu próprio caminho, experimentou várias formas de governo, desde o período colonial até a consolidação da democracia, cada período acompanhado de uma Constituição que expressava o momento social, político e econômico do país e que serviu à formação de sua consciência coletiva de povo e nação, conforme apresentado no quadro 2.

continua

Constituição	Nome do País	Estado/sistema de Governo
1824 <i>Carta outorgada</i> Emenda em 1834 (autonomia provincial) Emenda em 1840 (cancelando o ato de 1834)	Império do Brasil	Monarquia com estabelecimento de quatro poderes: legislativo, executivo e judiciário e moderador (exercido pelo imperador).
Características		
Carreira pública decorrente de valorização e prestígio político (FAORO, 2001, p.446-447) Movimentos políticos cabiam as elites, sob forte influência de ideologias estrangeiras, principalmente europeias, além de inúmeras restrições ao sufrágio, com exigência inclusive de renda mínima para a candidatura (SILVEIRA NETO, 1978, p.267) Segundo recenseamento da época, altos níveis de analfabetismo – em torno de 84% (VEIGA, 2008)		
1891 <i>Carta promulgada</i>	Estados Unidos do Brasil	República Presidencialista
Características		
Os militares assumem o controle dos fatos políticos no país (SILVEIRA NETO, 1978, p.268) Expansão do sistema educacional das academias militares sob forte influência da positivista (LINHARES, 1998, p.211) Extinção do poder moderador, do senado vitalício e do Conselho de Estado (LINHARES, 1998, p.211). Cresce a influência dos coronéis, que possuíam força política junto aos governadores, devido a sua influência sobre a base eleitoral (MOTTA e CALDAS, 2007, 175) Constituição determina o voto aberto e proíbe o voto ao menor de 21 anos, mulheres e ao analfabeto, restando, em 1898, em torno de 2,7% da população com direito ao voto (FAORO, 2001, p.698)		
1934 <i>Carta promulgada</i>	Estados Unidos do Brasil	República Presidencialista com eleição indireta
Características		
Nova intervenção do exército no Estado com concentração de poderes nas mãos do Executivo Federal, dissolução do legislativo e nomeação de interventores nos governos estaduais (COSTA, 2008). Criado o Ministério do Trabalho, Indústria e Comércio, a fim de estabelecer interlocução entre estes setores (COSTA, 2008). Pleito livre, com supervisão judicial, voto feminino, voto secreto, ampla definição de direitos e garantias individuais (FAORO, 2001, p.782).		
1937 <i>Carta outorgada</i>	Estados Unidos do Brasil	República Presidencialista Regime ditatorial Estado Novo
Características		
O novo governo suspende as garantias constitucionais, centraliza os recursos, abolindo bandeiras e hinos estaduais, prende e persegue adversários políticos e outorga a nova constituição, chamada "Polaca" (COSTA, 2008) A constituição que regulava o Estado Novo foi preparada sob a ótica fascista, que queria uma carta "livre das peias da democracia liberal" (CALDEIRA <i>et al.</i> , 1997, p.281). Mudança na morfologia e dinâmica do Estado: até 1939 foram criadas 35 agências estatais e 13 novas empresas, sendo 10 do setor produtivo, entre elas a Companhia Vale do Rio Doce e a Companhia Siderúrgica Nacional (COSTA, 2008). A estratégia governamental se centra em "proteção da indústria nacional, através do modelo de substituição das importações", usando a taxa de câmbio tenta-se garantir rentabilidade para a indústria e garantir subsídios às empresas nacionais. Busca-se também recuperar a educação pública e o investimento em ciência e tecnologia (BRESSER-PEREIRA, 2006). Nasce o "estado administrativo no Brasil", com a criação do DASP – Departamento Administrativo do Serviço Público, em 1938, quando então se inseriu o emprego de tecnologia administrativa de ponta e a profissionalização do serviço público segundo o mérito. (NASCIMENTO, 1972, p.12).		
1946 <i>Carta promulgada</i> Emenda em 1961 (Implementação do parlamentarismo) Emenda em 1962 (retorno do presidencialismo por plebiscito)	Estados Unidos do Brasil	República Presidencialista Parlamentarista Presidencialista
Características		
"O pano de fundo, o panorama político, é o retorno a democracia" (MOTTA e Caldas, 2007, p.176). Costa (2008) e Bresser-Pereira (2006) denominam este período como o do nacional desenvolvimentismo. Representativa de um novo governo, "social-democrata, no sentido de que concilia os direitos e garantias individuais com os direitos sociais", considerada até bastante avançada no que se refere à intervenção estatal na economia, determinando a participação do trabalhador nos lucros da empresa (SILVEIRA NETO, 1978, p.274). Durante o período o Estado é levado a "dominar diversas áreas estratégicas, agindo diretamente ou por meio de empresas públicas e mistas ou estimulando e protegendo grupos empresariais privados" (CASTOR, 2000, p.54). O processo de reforma administrativa iniciada no governo Vargas, retrocedeu "nas atitudes de todos os presidentes que o sucederam, pois começavam proclamando sua crença no sistema de mérito e terminavam cedendo às pressões empreguistas em barganhas políticas" LAMBERT (1970, p.152)		

conclusão

Constituição	Nome do País	Estado/sistema de Governo
1967 <i>Carta semi-outorgada</i> Emenda de largo escopo em 1969 Absorvendo instrumentos como o AI 5	República Federativa do Brasil	República Presidencialista Ditadura Militar
Características Cenário de agitação política, com ebulição de movimentos esquerdistas, conspiração nos quartéis e revoltas de marinheiros e sargentos do exército (COSTA, 2008) Neste período, contrariamente ao ocorrido até 1930, o Estado brasileiro foi marcado por uma concentração brutal de recursos nas mãos da União, deixando Estados e Municípios totalmente dependentes de transferências voluntárias. A Carta restou por promover uma reforma tributária através de uma reorganização do sistema bancário, uniformização da legislação e redução do número de impostos (Costa, 2008). Nova mudança na face do Estado brasileiro: a implantação do regime militar, que, apoiado pelas ideias do empresariado nacional, reforça ainda mais a presença direta do Estado na economia, sendo que aquilo que começou como um investimento em áreas estratégicas "nas quais a iniciativa privada era incapaz de investir" resultou em uma "multiplicação celular descontrolada" e na atuação do Estado como empresário em áreas que "nada tinham de estratégicas". (CASTOR, 2000, p.59).		
1988 <i>Carta promulgada</i> Várias emendas, sendo a primeira em	República Federativa do Brasil	República Presidencialista Democrática
Características Período de redemocratização e desmodernização do Estado, pois havia uma inconveniência política de reformar, "agravada por casuísmos que desorganizaram o sistema de carreira, a previdência do serviço público, sua estrutura e regime funcional" (MOTTA e CALDAS, 2007, p.180). A redemocratização do Estado brasileiro não se daria sem custos para o processo de modernização da administração brasileira - negociações dentro do governo levaram a um "loteamento dos cargos públicos [...] para os políticos dos partidos vitoriosos" (CHIAVENATO, 2006, p.125) Período de retrocesso burocrático relativamente a alguns aspectos da nova legislação, como restringir a liberdade operacional e financeira da administração indireta, que em alguns casos representavam ilhas de eficiência governamental (Castor, 2000, p.148 e Chiavenato, 2006, p.125). "A Constituição de 1988 proclamou uma nova enunciação dos direitos de cidadania, ampliou os mecanismos de inclusão política e participação, estabeleceu larga faixa de intervenção do Estado no domínio econômico, redistribuiu os ingressos públicos entre as esferas do governo, diminuiu o aparato repressivo herdado do regime militar e institucionalizou os instrumentos de política social, dando-lhes substância de direção." (COSTA, 2008). "[...] pela primeira vez na história do país, e atendendo às pressões das novas formas de representação, são aceitas emendas populares, propostas por petições encaminhadas por pelo menos três organizações da sociedade civil acompanhadas de 30 mil assinaturas" (LINHARES, 1998, p.343)		

Quadro 2 - Evolução do Estado Brasileiro Demonstrada através de suas Constituições Federais

Fonte: A autora.

Para Cavalcanti *et al.* (2005, p.20), a mudança do Estado brasileiro, através do "desenvolvimento dos processos eleitorais, ampliação do voto, formação de organizações não-governamentais e liberdade de imprensa", caminha para o fortalecimento e consolidação da democracia, em que a lógica social será incorporada à lógica do Estado.

Nesse sentido, o fortalecimento e consolidação da democracia no Estado brasileiro é um aprendizado social complexo. Este não consiste no acúmulo de informações mas na construção de novos modelos, valores e aptidões através do questionamento, interpretação e exploração de opções, não apenas compreendendo, racionalmente, que o sistema posto afeta valores fundamentais, como aprendendo a atuar sobre ele (BRESSER-PEREIRA e SPINK, 2006, p.309).

Neste ponto, respondendo à consolidação da democracia e à necessidade de adaptação às mudanças sociais, econômicas, culturais e ambientais, o Estado brasileiro adota um novo modelo de amadurecimento, em que passará a ser "garantidor dos contratos entre indivíduos, mas também respeitador de seu contrato com os cidadãos" (CAVALCANTI *et al.*, 2005, p.20).

Nas palavras de Silveira Neto (1979, p.276), "o Estado brasileiro, como os demais, não pode ser explicado apenas por um aspecto, seja o econômico, seja o político, seja o jurídico, mas pelo conjunto dos fatores que criaram e mantiveram sua unidade".

2.2 A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Todo Estado, uma vez organizado soberanamente, e instituídos os poderes componentes do governo, passa a se organizar administrativamente, ou seja, a estruturar legalmente as entidades ou órgãos que irão desempenhar funções em seu nome (MEIRELLES, 2009, p.64).

Desta forma, a Administração Pública abrange todos os entes ou sujeitos que exercem funções administrativas, mesmo que de modo acessório ou secundário. Assim, não é sinônimo de Poder Executivo, pois todos os poderes exercem atividades administrativas, não apenas na União mas também nos Estados e Municípios (JUSTEN FILHO, 2005, p.90).

Segundo Matias-Pereira (2010, p.51), Administração Pública

[...] pode ser entendida como uma atividade concreta e imediata que o Estado realiza para garantir os interesses coletivos, apoiada em um conjunto de órgãos e de pessoas jurídicas aos quais a lei atribui o exercício de função administrativa do Estado. O seu objetivo principal é o interesse público.

Silva (2004, p.9) assim conceitua Administração Pública: "é o conjunto de meios institucionais, materiais, financeiros e humanos, organizados e necessários para executar as decisões políticas".

Note-se que a finalidade da Administração Pública é a prestação de serviço público à sociedade, visando atender ao interesse público. Não se justifica sua presença, senão para prestar serviços à coletividade, o cumprimento de sua atribuição primordial (MEIRELLES, 2009, p.87).

No tocante à Administração Pública brasileira, esta teve sua estrutura organizada em obediência ao Decreto-Lei n.º 200/1967, que permanece em vigor até os dias atuais, sendo revisto a fim de resguardar sua contemporaneidade. Alguns aspectos do Decreto-Lei n.º 200/1967 foram incorporados à Constituição de 1988, como, por exemplo, a distinção entre Administração direta e indireta; no entanto não se pode dizer que ele tenha sido constitucionalizado na íntegra (JUSTEN FILHO, 2005, p.100).

O Decreto-Lei n.º 200/1967 e, posteriormente, a Constituição Federal de 1988 denominam Administração Direta os serviços administrativos que integram a estrutura administrativa da Presidência da República e dos Ministérios, e Administração Indireta aquela composta por autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista e fundações públicas, podendo estas entidades serem definidas como pessoas jurídicas de direito público ou privado (CHIAVENATO, 2006, p.537-538).

A Administração Direta funciona por força e incumbência constitucional, pois seus poderes foram constitucionalmente atribuídos, não podendo ser modificados, reduzidos ou ampliados por qualquer legislação infraconstitucional, enquanto a Administração Indireta comporta qualquer alteração através da legislação infraconstitucional com mesma hierarquia do Decreto-Lei n.º 200/1967 (JUSTEN FILHO, 2005, p.100-101).

A Administração Pública, tanto direta como indireta, não é sujeito de direito autônomo para exercitar direitos e adimplir deveres, mas desempenha uma função estatal cujas competências são distribuídas através de órgãos públicos, que são pessoas jurídicas às quais o direito é que atribui competências, direitos e deveres e uma parcela de autonomia jurídica (JUSTEN FILHO, 2005, p.91).

Os serviços públicos, portanto, são "toda atividade material que a lei atribui ao Estado para que exerça diretamente ou por meio de seus delegados, com o objetivo de satisfazer concretamente às necessidades coletivas, sob regime jurídico total ou parcialmente público" (DI PIETRO, 2012, p.106).

Desta feita, a Administração Pública não pratica atos de governo, subordina-se a estes e pratica atos de execução, com maior ou menor autonomia, decorrente de competência que lhe é atribuída no direito, por meio de seus órgãos e agentes (MEIRELLES, 2009, p.66).

Ainda, faz-se necessário destacar o componente humano da Administração Pública, os agentes públicos, que são "todas as pessoas físicas, incumbidas, definitiva ou transitoriamente, de alguma função estatal", vinculados a um dos poderes estabelecidos, que integrem e pratiquem atos em nome de órgãos e entidades componentes do aparato estatal (MEIRELLES, 2009, p.75-76).

As formas de contratação ou recrutamento desses agentes se alterou no decorrer da história, bem como a extensão e sentido do que se considera serviço público, assim como o tamanho e a constituição da Administração Pública brasileira.

Chiavenato (2006, p.120) afirma que a Administração Pública brasileira se fundou e evoluiu através de três modelos: patrimonialista, burocrático e gerencial. Matias-Pereira (2010, p.139), por seu turno, destaca também a influência da *New Public Management* (Nova Gestão Pública), anterior à fase da administração pública gerencial.

2.2.1 A Administração Burocrática

O Estado brasileiro nasceu patrimonialista, ou seja, o aparelho do Estado, a Administração Pública funcionavam como uma extensão do poder do soberano, e seus auxiliares, servidores, possuíam *status* de nobreza. A *res publica* não se diferenciava da *res principis*, tendo como consequência a corrupção e o nepotismo, características deste tipo de administração (CHIAVENATO, 2006, p.120).

Durante o período imperial até a chamada República Velha o patrimonialismo era um traço forte tanto na política como nas instituições públicas, não havendo uma distinção clara entre política e administração (MOTTA e CALDAS, 2007, p.175).

A primeira reforma administrativa ocorrida no Brasil começou em 1936, com o intuito de estabelecer a Administração Pública Burocrática (MELLO, 2006, p.27), pois havia urgência em mover as velhas estruturas corroídas pelo patrimonialismo, "que já não se prestavam às novas formas de intervenção no domínio econômico, na vida social e no espaço político" (COSTA, 2008).

Segundo Costa (2008), essa foi uma reforma de largo alcance, cuja inspiração foi o modelo de Weber para a burocracia, que tinha como referência o serviço civil americano, sendo a reforma administrativa do Estado Novo, portanto, o primeiro esforço sistemático de superação do patrimonialismo.

Para Faria e Meneghetti (2011), o modelo burocrático Weberiano pode ser descrito como um modelo em que: a regência de áreas de jurisdição são fixas e oficiais, ordenadas por leis e normas administrativas; as relações de autoridade são delimitadas por normas relativas aos meios de coerção e de consenso; a relação hierárquica se estabelece definindo postos e níveis de autoridades, além de um sistema de mando e subordinação com gerência das atividades e tarefas delegadas por autoridade; a administração é formalizada por meio de documentos, que acabam por regular a conduta e as atividades das pessoas.

Conforme Costa (2008), a série de transformações que sofreu a Administração Pública brasileira nesse período iniciou-se em 1937; no entanto, concorda com Motta e Caldas (2006, p.176) que o grande marco da implantação do modelo burocrático esta diretamente ligado à criação do DASP - Departamento Administrativo do Serviço Público, em 1938.

O DASP foi criado para modernizar a administração pública brasileira, e para isto empregou tecnologia administrativa de ponta e profissionalizou o serviço público segundo o critério do mérito, o que resultou

na diferenciação dos órgãos, no estabelecimento de normas reguladoras da ação estatal e empresarial e em significativas mudanças organizacionais, ações e normas racionalizadoras de métodos e processos administrativos segundo padrões tipicamente burocráticos então em voga na literatura administrativa. (MOTTA e CALDAS, 2006, p.176).

Segundo Bresser-Pereira e Spink (2006, p.29), o modelo burocrático era necessário a fim de conter os valores patrimonialistas que predominavam. Eram demandados procedimentos rígidos no sentido de combater o nepotismo e a corrupção que derivavam de tais valores. Desta forma, o foco do modelo era no controle, através de um processo rígido, sendo que os processos tinham caráter de controles preventivos, *a priori*, já que a possibilidade de punição dos desvios era difícil, senão impossível.

Para Di Pietro (1999, p.40), o controle no modelo burocrático é voltado para si mesmo, autorreferente, sem grande preocupação com a eficiência da prestação do serviço, visto que os princípios do formalismo e impessoalidade se sobrepõem.

A concretização dos princípios burocráticos no Brasil foram bem representadas pelo DASP, que tinha como missão

definir e executar a política para pessoal civil, inclusive a admissão mediante concurso público e capacitação técnica do funcionalismo, promover a racionalização de métodos no serviço público e elaborar o orçamento da União, adaptando as normas vindas do governo central às unidades federadas (COSTA, 2008).

A política de pessoal adotada pelo Estado para a implantação da burocracia no Brasil seguia princípios de recrutamento e seleção com impessoalidade, treinamento, racionalização e carreira.

Faria e Meneghetti (2011) destacam tais características como pertencentes à especialização do modelo burocrático, onde as especificações das atividades e dos trabalhos podem ser apreendidas por qualquer trabalhador com o devido treinamento, sendo criados, desse modo, cargos e funções mais ou menos estáveis, o que resta por configurar uma profissão com salários regulares definidos em função da particularidade da tarefa e posição hierárquica, gerando uma carreira.

Para Motta e Caldas (2007, p.176) e Costa (2008), no entanto, todo esforço empreendido para reverter a índole patrimonialista da administração obteve resultados apenas parciais, pois as forças tradicionais continuaram latentes, e preponderantes, apenas reagindo à burocracia no período posterior, dado que as práticas patrimonialistas eram amplamente arraigadas.

Ainda, segundo Warlich (1984, p.53), o que ocorre com o DASP no período posterior a 1945 retrata bem o quadro cultural da época: várias admissões sem concurso para vários organismos públicos e a liberdade concedida às empresas públicas de contratar pessoal de acordo com regulamentação própria, "o que revela que o favoritismo tinha na época maior peso que as admissões no sistema por mérito".

Motta e Caldas (2007, p.176) afirmam que o período compreendido entre 1945 e 1964 foi marcado pelo advento da administração paralela, tendo em vista que no período denominado Estado desenvolvimentista houve um largo aparelhamento governamental que aumentou grandemente sua estrutura, a qual, pesada e lenta, não dava conta de atender aos propósitos do Estado.

Castor (2000, p.133-137) afirma que uma das dificuldades enfrentadas pela administração pública era a grande influência da filosofia centralizadora do DASP, que em nome da racionalização administrativa pela qual passava o Estado

centralizou serviços e funções de compras e contratações de modo a gerar economia de escala, levando a administração a voltas eternas com papelada, ofícios, exposições de motivo e editais, uma vez que os gastos deviam todos ser executados através de "comissões centrais" federais, estaduais e municipais.

Nesse contexto, o Estado, sob a visão desenvolvimentista, ampliou seu rol de atribuições e aparelhou a administração paralelamente, visto que, quando entrava na categoria de serviço público comercial, industrial ou social, criava empresas estatais e fundações; quando intervém no domínio econômico exercia esta atividade por meio de sociedades de economia mista, empresas públicas ou empresas sob controle acionário do Estado; e quando não definia sua participação como serviço público nem exercia intervenção econômica, fomentava algumas iniciativas por considerá-las interessantes para a coletividade (DI PIETRO, 1999, p.20-21).

Castor (2000, p.130-138) aborda a questão pelo seguinte aspecto: a fim de instalar a "operacionalidade" ocorreu um movimento contra-reforma, que em alguns casos acabou por gerar ilhas de excelência estatais, como autarquias, empresas e fundações públicas, as quais, devido à generosidade dos salários pagos e operando com grande flexibilidade, atraíram uma elite intelectual e emprestaram agilidade ao Estado; por um lado, eram apoiados ostensivamente pelos governantes os projetos destinados a moralizar e disciplinar a máquina administrativa, e, por outro, agiam com discrição e continuavam a gozar de ampla e irrestrita liberdade.

Faria e Meneghetti (2011) asseveram que, para Weber, a burocracia é um eficiente instrumento de poder e dominação, de forma que, segundo Martins (1997), sua incapacidade estrutural em se autocorriger de forma sistêmica acaba por se ancorar em estratégias conservadoras e formalistas de autoproteção.

Castor (2000, p.141) afirma que a burocracia gerou zonas de privilégio, influência e renda que dificultaram as correções, como no caso da desburocratização, nos idos de 1979 a 1984, através da supressão de centenas de exigências documentais para atos de interesse do cidadão que envolvessem a administração pública, ocasião em que os trabalhos foram bastante dificultados pela resistência daqueles que, em conjunção com os cartorários, teriam seu poder diminuído.

Outro marco da administração burocrática brasileira se deu mediante o Decreto-Lei n.º 200 de 25 de fevereiro de 1967, que "era uma espécie de lei orgânica da administração pública, fixando princípios, estabelecendo conceitos, balizando estruturas e determinando providências" (COSTA, 2008).

Em sua ementa, o Decreto-Lei n.º 200/1967 (BRASIL, 1967) refere-se a dispor sobre a organização administrativa federal e a estabelecer diretrizes para a reforma administrativa, entre outras providências, o que efetivamente faz.

Para Costa (2008), existem sete pontos sobre as prescrições do Decreto que merecem destaque:

Em primeiro lugar, prescrevia que a administração pública deveria seguir pelos princípios do planejamento, da coordenação, da descentralização, da delegação de competência e do controle. Em segundo, estabelecia a distinção entre a administração direta – os ministérios e demais órgãos diretamente subordinados ao presidente da República – e a indireta, constituída pelos órgãos descentralizados – autarquias, fundações, empresas públicas e sociedades de economia mista. Em terceiro, fixava a estrutura do Poder Executivo federal, indicando os órgãos de assistência imediata do presidente da República e distribuindo os ministérios entre os setores político, econômico, social, militar e de planejamento, além de apontar os órgãos essenciais comuns aos diversos ministérios. Em quarto, desenhava os sistemas de atividades auxiliares – pessoal, orçamento, estatística, administração financeira, contabilidade e auditoria e serviços gerais. Em quinto, definia as bases do controle externo e interno. Em sexto, indicava diretrizes gerais para um novo plano de classificação de cargos. E finalmente, estatuiu normas de aquisição e contratação de bens e serviços.

O Decreto-Lei n.º 200/67 trouxe uma filosofia descentralizante, harmonizando as atuações setoriais do governo pela preservação de um mínimo de coerência sem implicar grandes burocracias centralizantes, a fim de não levar à paralisia a administração pública (CASTOR, 2000, p.144-145).

Para Bresser-Pereira e Spink (2006, p.244), o Decreto-Lei n.º 200/1967 cumpriu também outros objetivos, tais como consagrar e racionalizar a situação que já se configurava na prática relativa à transferência das atividades de produção de bens e serviços para as autarquias, fundações, empresas públicas e sociedades de economia mista; instituir o planejamento e o orçamento, e descentralizar o controle.

Bresser-Pereira e Spink (2006, p.244) ressaltam também duas consequências indesejáveis do Decreto: permitiu a contratação de empregados sem concurso

público, o que facilitou a sobrevivência de práticas patrimonialistas e fisiológicas, e levou a administração a deixar de desenvolver carreiras de altos administradores, pois, em vez de selecioná-los por meio de concurso público, passou a contratá-los para exercerem o alto escalão através das empresas públicas.

Para Costa (2008), um dos fracassos do Decreto foi modificar a estrutura hierárquica de cargos na administração pública, pois o sistema de mérito continuou restrito aos postos iniciais da carreira.

Esta flexibilização, no entanto, encerra-se com a promulgação da Constituição Federal de 1988, que, para Mello (2006, p.27), "restabeleceu regras burocráticas rígidas dentro do Estado brasileiro".

Bresser-Pereira e Spink (2006, p.246) fazem uma crítica à Carta Magna, mais especificamente ao capítulo relativo à administração pública, que, segundo eles "sacramentou os princípios da administração pública arcaica, burocrática ao extremo. Uma administração pública altamente centralizada, hierárquica e rígida, em que toda a prioridade seria dada à administração direta e não à indireta".

Isto porque a Constituição de 1988 revalorizou a administração direta e "introduziu grandes limitações no que ainda restava de liberdade operacional e financeira à administração indireta das autarquias, empresas estatais e fundações", sendo que a legislação infraconstitucional foi na mesma direção, estabelecendo regras rígidas, idênticas às da administração direta, para a execução dos recursos públicos à administração indireta (CASTOR, 2000, p.148).

Para Di Pietro (1999, p.22) esta é uma das razões que contribuem para a ineficiência do Estado, isto é, aplicar a forma burocrática de organização "indistintamente a todas as atividades do Estado, mesmo as de natureza social e econômica".

No contexto em que foi promulgada a Constituição Federal de 1988, modernizar o Estado brasileiro através da redemocratização, ela obteve êxito ao "ampliar e envolver quase todas as esferas da sociedade organizada", ao passo que "levou a Administração Pública a atuar de forma mais profunda" em vários setores, aumentando assim suas atribuições e intensidade nas "atividades fiscalizadoras, regulatórias, mediadoras e indutoras" (MATIAS-PEREIRA, 2010, p.73).

Chiavenato (2006, p.125) afirma que o retrocesso administrativo burocrático abarcado pela Constituição de 1988 se deu como custo da redemocratização, uma

vez que a alta burocracia integrante da Assembleia Constituinte da época, que permanecia lá desde tempos anteriores, passou a ser acusada de ser a responsável pela crise por que atravessava o Estado, pois favorecera seu crescimento excessivo, de forma que o engessamento operado pela Constituição foi o reflexo de uma defesa irracional da alta burocracia no campo político.

Martins (2005) afirma que o Brasil nunca possuiu um modelo de burocracia pública consolidada, pois "a construção burocrática se chocou com a construção da ordem democrática", o que levou "a burocracia brasileira a apresentar sinais históricos de burocracia patrimonialista".

Para Matias-Pereira (2008), o padrão híbrido de burocracia patrimonial é perceptível, uma vez que

[...] o Estado patrimonialista está fortemente presente na cultura política brasileira e se manifesta no clientelismo, no corporativismo, no fisiologismo e na corrupção. A crise da burocracia pública brasileira permeia as dimensões da estratégia (foco e convergência de programas e ações), da estrutura (lenta, excessiva em alguns setores, escassa em outros), dos processos (sujeitos às regras padronizadas altamente burocratizadas), das pessoas (com inúmeras distorções relativas à distribuição, carência, qualificação e remuneração), dos recursos (inadequados, desde os logísticos e instalações à tecnologia da informação, embora haja focos de excelência) e da cultura (excessivamente burocrática e permeável às práticas patrimonialistas).

Os efeitos das regras rígidas da Constituição de 1988 logo se faziam sentir, recebendo como resposta um pacote de medidas ou de uma reforma administrativa equivocada no governo seguinte, de forma que o discurso de uma nova reforma administrativa se faria ouvir a partir de 1994, introduzida pela campanha presidencial (CHIAVENATO, 2006, p.126).

2.2.2 A Nova Gestão Pública – NPM

Segundo Costa (2008), um marco recente da história da reforma administrativa no Brasil é a reforma da década de 1990, a qual foi precedida por uma crise que desmantelou e sucateou a administração pública sob a égide de uma reforma administrativa que efetivamente reduzisse os custos, redefinisse o papel e redimensionasse o tamanho do Estado, baseada na *new public management* ou nova gestão pública.

A *new public management* é um modelo organizacional utilizado mundialmente nas últimas décadas, que possui como foco os valores da produtividade, orientação ao serviço, descentralização, eficiência na prestação dos serviços, *marketization e accountability* (MATIAS-PEREIRA, 2010, p.128-129).

Para Martins (2005) a NPM é uma mudança do paradigma burocrático para um modelo mais flexível ou orgânico de burocracia, o qual em sua origem estava impregnado de uma visão neoliberal que buscava reduzir o papel e o tamanho do Estado a fim de "mercadificar as políticas e organizações públicas".

Matias-Pereira (2008) afirma que "a NPM está totalmente ligada à melhoria do desempenho – fazer os governos mais conscientes em relação a custos, eficientes, eficazes, compreensivos, voltados à satisfação do cliente, flexíveis e transparentes", sendo portanto "a adaptação e a transferência de conhecimentos gerenciais desenvolvidos no setor privado para o público".

Ainda, para Martins (1995) toda a revolução gerencial pela qual passa o Estado tem como nascedouro a busca de respostas a questionamentos à crise que se lançou sobre o Estado da Grã-Bretanha e Estados Unidos na década de 1980, que resultou no entendimento de "um Estado atuante, uma administração pública ativista, cujo alcance é, todavia, inspirado por critérios de eficiência empresarial, prescrevendo métodos e técnicas de administração de empresas".

Matias-Pereira (2008), baseado em estudo de Pollitt e Bouckaert, afirma que a NPM pode ter afetado vários países, contudo de maneiras diferentes, pois cada país tendeu a "adaptá-la de forma quase individual, para produzir receitas nacionais diversas". Contudo, tipifica em quatro das principais estratégias usadas:

Manter: conservar a máquina administrativa tal como ela é, mas ajustar e equilibrar sempre que possível;

Modernizar: realizar as mudanças mais fundamentais nas estruturas e processos, por exemplo, mudando a orientação do processo orçamentário de insumo para produto; criando novos tipos de organização do setor público, como agências autônomas; modificando o contrato de trabalho dos servidores públicos etc.;

Mercantilizar: introduzir mecanismos de mercado (*market-type mechanisms*–MTMs) no setor público, acreditando que eles vão gerar eficiência e melhor desempenho (OCDE, 1993);

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

Conforme Costa (2008), a reforma gerencial sob os princípios da *new public management* ou nova gestão pública, iniciou-se durante o governo Collor, que caminhou de forma "errática e irresponsável no sentido de desestatização e racionalização", que restou em não promover o ajuste fiscal ou as melhorias de *performance* prometidas.

No entanto, foi a partir de 1995 que a NPM ganhou força, através da reforma gerencial proposta pelo Ministério da Administração e Reforma do Estado, cujo objetivo central era a melhoria do desempenho no setor público combinado aos princípios do trabalho melhor e custo menor, em voga nos Estados Unidos e Nova Zelândia (REZENDE, 2002).

Por outro lado, para Abrucio (2007) a plataforma sob a qual foi erigido o Ministério da Administração e Reforma do Estado e o Plano Diretor de Reforma do Aparelho do Estado, além da tentativa de aprendizado na experiência internacional da NPM, "foi um diagnóstico que ressaltava o que havia de mais negativo na Constituição de 1988".

Outra influência sobre o Plano Diretor de Reforma do Aparelho do Estado (PDRAE), coordenado pelo Ministério da Administração e Reforma do Estado (MARE, BRASIL, 1995), apontado por Matias-Pereira (2008), é o da *progressive governance*, uma vez que, segundo o PDRAE, o governo brasileiro não carecia de governabilidade no âmbito dos três poderes, mas de governança, uma vez que "sua capacidade de implementar políticas públicas estava limitada pela rigidez e ineficiência da máquina administrativa" (COSTA, 2008).

O PDRAE propõe "uma mudança na estratégia de gerência do Estado, mas essa nova estratégia deve ser posta em prática em uma estrutura administrativa reformada", que parte do pressuposto de que existem quatro setores dentro do Estado: um núcleo estratégico, as atividades exclusivas do Estado, os serviços não exclusivos ou competitivos e a produção de bens e serviços para o mercado (BRESSER-PEREIRA e SPINK, 2006, p.33, 258).

Segundo Rezende (2002), o PDRAE, ao propor a divisão das funções governamentais, criou também novas organizações, tais como as sociais, agências executivas e agências regulatórias, dentro da burocracia pública brasileira. Estas novas organizações são necessárias na medida em que "o Estado assume um papel menos executor e prestador direto de serviços e mais regulador e provedor destes" (COSTA, 2008).

O PDRAE inaugurou a figura do "setor público não-estatal", composto por organizações que não fazem parte do aparato do Estado mas têm finalidades públicas, sem fins lucrativos (ALCANTARA, 2009, p.43).

Segundo Bresser-Pereira e Spink (2006, p.258), esta seria a alternativa à privatização, haja vista que existem serviços não exclusivos do Estado "que possuem alta relevância para os direitos humanos ou, por envolverem economias externas, não podem ser adequadamente recompensados no mercado através da cobrança de serviços".

Para Alcantara (2009, p.45), os serviços não exclusivos do Estado foram concretizados no Brasil através da "organização pública não-governamental", principalmente mediante a criação das organizações sociais (OSs) e organizações da sociedade civil de interesse público (OSCIPs)", sendo que, para Abrucio (2007) o "espírito dessa idéia pode ser visto hoje nas chamadas parcerias público-privadas (PPPs)".

Outra novidade trazida no texto da reforma era a criação de agências executivas, que ficariam responsáveis "pela execução das políticas e atividades exclusivas, como: regulação, fiscalização, segurança, previdência básica" (COSTA, 2008). Estas agências seriam autônomas e plenamente integradas ao Estado, o ministro nomearia o gerente executivo e este firmaria um contrato de gestão com o ministério, que controlaria os resultados acordados entre as partes e proveria os recursos para tal (BRESSER-PEREIRA e SPINK, 2006, p.36).

Para Costa (2008), o modelo conceitual do PDRAE foi construído sobre "três dimensões: formas de propriedade, tipos de administração pública e níveis de atuação do Estado. As relações entre essas dimensões estabelecem o quadro referencial e a estratégia da reforma".

Sendo assim, a reforma aconteceria em três dimensões: a institucional-legal, modificando leis pelas quais se criam ou modificam instituições, implicando, portanto, uma ampla modificação do sistema legal; a cultural, que se baseia em mudança de valores, sepultando de vez, através de punição, o patrimonialismo; e a co-gestão, pondo em prática novas ideias gerenciais, buscando oferecer à sociedade um serviço público mais barato e de melhor qualidade (BRESSER-PEREIRA e SPINK, 2006, p.265-266).

A principal diferença entre a NPM e a administração burocrática esta na forma de controle, "que deixa de se basear nos processos para se concentrar nos resultados" (MARE, BRASIL, 1995).

A ideia de uma reforma que abarcasse uma melhoria de *performance* decorrente da criação de novas instituições e reorientação de uma cultura burocrática para uma gerencial não encontrou grande apoio dos atores com poder decisório, ao contrário, enfrentou muita resistência (REZENDE, 2002).

Segundo Abrucio (2007), havia uma forte resistência dos parlamentares "à implantação de um modelo administrativo mais transparente e voltado ao desempenho, pois isso diminuiria a capacidade de a classe política influenciar a gestão dos órgãos públicos, pela via de manipulação de cargos e verbas".

A Reforma precisava também do apoio do funcionalismo, o que não ocorreu, tendo em vista que "o corte do orçamento embutido nas reformas foi decisivo para moldar a concepção das instituições da administração indireta no sentido de não entenderem a reforma como um ganho" (REZENDE, 2002).

Segundo Matias-Pereira (2008), as reformas administrativas brasileiras dos últimos 15 anos sempre tiveram como foco principal a visão neoliberal do ajuste fiscal, não sendo diferente neste caso.

Para Abrucio (2007), a prevalência do ajuste ficou clara na discussão e posterior aprovação da Emenda Constitucional 19, onde "o aspecto financeiro sobrepujou o gerencial".

Costa (2008) afirma que "não é possível avaliar a experiência de reforma em termos de sucesso ou insucesso absoluto", pois a reforma sempre agrega práticas àquelas vigentes, trazendo alguma transformação.

O PDRAE não teve força suficiente para sustentar uma reforma ampla e contínua, no entanto trouxe avanços, talvez o mais importante em torno da questão fiscal, que resultou na Lei de Responsabilidade Fiscal. O outro ganho foi o governo eletrônico, que trouxe consigo excelentes resultados na organização de informações, maior participação social, inovação na área de políticas públicas principalmente no tocante à área social e a disseminação da ideia de planejamento descentralizado e integrado através do Plano Plurianual (PPA) (ABRUCIO, 2007).

Para Costa (2008), a NPM, que possuiu como instrumento de intervenção mais conhecido a Emenda Constitucional n.º 19, resultou até 2008 em uma única agência executiva qualificada (INMETRO), cinco organizações sociais no âmbito federal, e o maior número de realizações esteve no âmbito das privatizações – que não era o foco da reforma –, sendo que a avaliação estrutural prometida nunca foi realizada no governo Fernando Henrique.

Bresser-Pereira e Spink (2006, p.265-266), ao analisar a perspectiva da reforma de 1995, afirma que a capacidade da reforma do Estado depende da capacidade de cobrança dos cidadãos e que a cultura política brasileira sempre foi mais autoritária que democrática, de forma que "o Estado não é visto como órgão ao lado da sociedade, oriundo de um contrato social, mas uma entidade acima da sociedade", por isso a mudança do aspecto cultural é tão importante e constituía um dos pilares da reforma.

Rezende (2002) afirma que uma clara evidência da mudança de direcionamento da política de reforma do Estado ocorreu em 1999 com a extinção do Ministério da Administração e Reforma do Estado, quatro anos após sua criação.

No plano da implementação da reforma, o MARE conseguiu obter um apoio substancial dos atores estratégicos – Casa Civil, Planejamento e Fazenda, bem como de outros atores no interior da burocracia – para as iniciativas que mais de perto tinham a ver com a dimensão do ajuste fiscal, mas não obteve o mesmo êxito para as políticas de mudança institucional.

Neste sentido, a reforma de 1995 deu início a mudanças que representaram uma evolução na administração pública, na esfera federal com foco no poder executivo e, posteriormente em alguns governos estaduais, baseada nos princípios da NPM, cuja maior preocupação

era promover a adaptação e a transferência de conhecimentos gerenciais desenvolvidos no setor privado para o público, tendo como pressuposto a redução da máquina administrativa, o aumento da eficiência e a criação de instrumentos orientados para a responsabilização dos atores políticos (MATIAS-PEREIRA, 2010, p.147).

O próprio conceito de NPM evoluiu e, segundo Martins (2005), ampliou-se em várias direções:

Destacadamente, não mais se restringe ao estado (ou à "reforma de estado"), mas abarca um processo amplo de reordenamento institucional da sociedade entre segmentos estatais, de mercado e do terceiro setor, e, nesta perspectiva, pode ser pensado tanto para enfraquecer (a perspectiva do gerenciamento puro Britânico inicial, reducionista e liberal) quanto para fortalecer as instituições do estado, do mercado e do terceiro setor (a perspectiva da governança), fortalecendo a cidadania e a democracia.

A partir do entendimento de Martins (2005) de que a NPM evoluiu, podendo uma de suas correntes, a da governança, ser a de fortalecer as instituições estatais, de mercado e terceiro setor através do fortalecimento da cidadania e da democracia, pode-se entender a distinção feita por Costa (2008) entre a NPM e a Administração Gerencial.

Segundo Costa (2008), o PDRAE foi baseado na *New Public Management* ou Nova Gestão Pública e não em administração pública gerencial, pois "a própria designação administração é infeliz pleonasma de uma tradução inadequada", uma vez que toda organização e, portanto, também a administração pública, "possuem uma cultura gerencial – algumas mais burocráticas, outras mais orgânicas e flexíveis".

No Brasil, no entanto, resultado de má tradução do termo ou não, a NPM é muitas vezes igualada à administração pública gerencial, vide Alcantara (2009, p.29), Rezende (2002), Marini (2003) e Martins (2005).

Hammerschimid *apud* Alcantara (2009, p.32) considera que o termo original NPM vem do processo de reforma administrativa inglesa, possivelmente o mais estudado e avaliado, tendo em conta os mais de 20 anos de sua implementação, inicialmente denominado pelo governo de "estratégia de eficiência".

Ainda, Maelsschalck *apud* Alcantara (2009, p.30) afirma que

o modelo gerencial se implementou em duas etapas básicas, em países como o Reino Unido e Estados Unidos da América. Na primeira a ênfase foi em cortar custos e eficiência; já na segunda prevaleceram a busca da qualidade e a ênfase na orientação para o cliente.

Desta forma, pode-se considerar que a denominação NPM, derivada do modelo de reforma administrativa inglesa e norte-americana, surgiu anteriormente à denominação gerencial, ou que ambas as denominações fazem parte, cada qual, de uma etapa do gerencialismo.

2.2.3 A Administração Pública Gerencial

Segundo Alcantara (2009, p.29), um dos principais ideólogos do modelo gerencial de administração pública foi David Osborne, um dos autores da obra "Reinventando o Governo", de 1992. Para Bresser-Pereira e Spink (2006, p.31), a obra teve grande influência nos estudos sobre o tema, resultando no programa de governo norte-americano "Revisão do Desempenho Nacional." Falcão (1997), citando "Reinventando o Governo", diz que a obra trata de um modelo pós-burocrático que sugere "novo modelo de governança, centrado na produção de bens e serviços públicos de alta qualidade, orientados para os clientes de uma maneira empresarial".

De acordo com Bresser-Pereira e Spink (2006, p.242), a obra de Osborne e Gabler inspirou os contornos da administração pública gerencial:

- a) descentralização do ponto de vista político, transferindo-se recursos e atribuições para os níveis políticos regionais e locais;
- b) descentralização administrativa através da delegação de autoridade aos administradores públicos transformados em gerentes cada vez mais autônomos;
- c) organizações com poucos níveis hierárquicos, ao invés de piramidais;
- d) pressuposto de confiança limitada e não de desconfiança total;
- e) controle a posteriori, ao invés do controle rígido, passo a passo, dos processos administrativos;
- e f) administração voltada para o atendimento do cidadão, ao invés de auto-referente.

Ao se comparar os pilares da NPM com os da Administração Pública Gerencial, restam perceptíveis grandes semelhanças, que para Matias-Pereira (2010, p.140) são explicáveis pela percepção de que houve aplicação da filosofia gerencial sobre a NPM.

Segundo Abrucio (BRESSER-PEREIRA e SPINK, 2006, p.181), a evolução teórica ocorreu com base em duas vertentes: os objetivos e o público-alvo, como resposta à crise do modelo burocrático inglês.

Teoria	Gerencialismo Puro	<i>Consumerism</i>	<i>Public Service Orientation</i>
Objetivo	Economia/Eficiência (produtividade)	Efetividade/Qualidade	<i>Accountability</i> /Equidade
Público-alvo	<i>Tax payers</i> (contribuintes)	Clientes/Consumidores	Cidadãos

Quadro 3 - Respostas à Crise do Modelo Burocrático Inglês
 Fonte: Bresser-Pereira e Spink (2006, p.181).

Para Martins (1997) e Abrucio (BRESSER-PEREIRA e SPINK, 2006, p.181), esses modelos surgiram na Grã-Bretanha como resultado de incorporação à prática das críticas ao modelo vigente, levando a modificações no arcabouço do modelo.

Segundo Pollitt *apud* Martins (1997), a crítica feita ao modelo do gerencialismo puro britânico foi de que o foco na eficiência produziu falta de efetividade e, portanto, "despolitização das ações estatais".

Alcantara (2009, p.31-33), narrando o período da política inglesa correspondente ao gerencialismo puro, afirma que o foco do governo na época era "a criação de agências, de organizações públicas não estatais, conhecidas como QUANGOSs (*Quase autonomous governmental bodies*), e a avaliação e privatização de setores públicos". Desta forma, houve separação entre formulação e execução de políticas públicas, apresentando problemas, como a administração de penitenciárias e a avaliação por meio de indicadores de gestão, que deixou de lado a preocupação com igualdade, universalidade e qualidade.

Assim, procurou-se reorientar o gerencialismo para satisfazer às necessidades dos cidadãos como se consumidores fossem, buscando qualidade nos serviços prestados, estimulando a competitividade e cobrando resultados, o que deu origem ao *consumerism* (MARTINS, 1997).

Embora o *consumerism* tenha evoluído em relação ao gerencialismo puro, este também foi alvo de críticas quanto a sua prática, principalmente no que diz respeito ao conceito do cidadão como "consumidor" do serviço; em primeiro lugar porque o "consumidor" do serviço público muitas vezes não tem opção de escolha, diferentemente da relação que ocorre no mercado; em segundo lugar, porque o modelo da competição em que o "consumidor" escolhe a unidade de serviço de maior qualidade exclui a ideia das diferentes condições de acesso a financeiras, obstáculo que impede a escolha, a qual, quando possível, leva a um aumento da demanda superior à oferta de serviço nas unidades de serviço de maior qualidade, ocasionando sobrecarga e, posteriormente, diminuição da qualidade (BRESSER-PEREIRA e SPINK, 2006, p.187-189).

As críticas ao *consumerism* levam a discussão à construção de novo modelo, o "*Public Service Orientation*", que se distingue do gerencialismo puro e do *consumerism* ao estabelecer um novo conceito de cidadão, pensado a partir da ótica de que a participação política é necessária na esfera pública para levar o

cidadão a uma aprendizagem social baseada em direitos e deveres (BRESSER-PEREIRA e SPINK, 2006, p.187-189).

Para Martins (1997), nesta fase do modelo gerencial há a proposição de uma reavaliação das finalidades estatais, valorizando as políticas públicas e a inserção social a fim de consolidar "um padrão de representação de interesses sociais".

Segundo Bresser-Pereira e Spink (2006, p.190)

Toda a reflexão realizada pelos teóricos do *Public Service Orientation* nasceu em torno do republicanismo e da democracia, utilizando conceitos como *accountability*, participação política, transparência, equidade e justiça, questões praticamente ausentes no debate do modelo gerencial.

Nesse sentido, a *Public Service Orientation* se distingue por pregar a democratização da administração pública, de forma que o cidadão seja estimulado a opinar sobre ela, isto porque na administração pública contemporânea "ninguém melhor do que o cidadão para conhecer suas necessidades e demandas" (STIRTON *apud* ALCANTARA, 2009, p.41).

Dessa forma, a *Public Service Orientation* busca fomentar a participação e o controle social sobre a administração pública, a fim de que o cidadão que financia a atuação do Estado através do pagamento compulsório de impostos vislumbre com clareza o fiel cumprimento do dever do Estado: atingir o bem comum da população que lhe corresponde, mediante a atuação de seus agentes.

2.3 O CONTROLE APLICADO À ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Cabe aqui citar uma afirmação de Montesquieu (2005, p.200): "É experiência eterna a de que todo homem que tem o poder é levado a abusar dele. Caminha até que encontre limites. Para que não se possa abusar do poder, é preciso que, pela disposição das coisas, o poder detenha o poder".

A questão de limitar o poder do Estado exercendo certo controle sobre ele não é nova. A "separação de poderes" que mais tarde resultou no mecanismo de "*check and balance*", ou freios e contrapesos, onde um poder limita o outro (MEIRELLES, 2009, p.62), é exemplo disso.

Para Megginson *et al.* (1998, p.19), em todas as organizações a administração segue o ciclo de planejar, organizar e controlar. Onde controlar é "delinear meios para ter certeza de que o desempenho planejado seja realmente atingido".

Desta forma na administração pública não seria diferente, haja vista que se não for exercida a função controle as demais terão "seu valor limitado na organização, propiciando, na melhor das hipóteses, baixo desempenho, e na pior, caos, fazendo definhir o conceito de eficiência e eficácia na administração pública". Mesmo porque, em decorrência da separação entre *res principis e res publicae*, "todos que administram bens públicos em nome dos demais cidadãos devem prestar contas, e para que se possa prestar contas os administradores públicos precisam estar bem informados sobre os atos e fatos de sua administração. Isto é controle" (MARÇOLA, 2011).

Resta evidenciada a necessidade do controle, uma vez que busca assegurar a supremacia do interesse público sobre o privado e a indisponibilidade deste direito.

2.3.1 Aspectos Histórico-Filosóficos do Controle

Como dito anteriormente, a preocupação com a questão do controle dentro da administração pública não é algo recente. Mesmo quando a distinção entre a *res principis e res publicae* não era factível, o detentor do poder preocupava-se com o controle, de forma a conhecer aquilo que lhe pertencia.

Fernandes (2012, p.36) afirma que "o vocábulo controle tem origem no latim *rotulum*, que designava a relação dos contribuintes e era a partir desta lista que se contratava a operação dos cobradores de impostos".

"O termo latino foi incorporado ao francês, formado por contração de 'contre – rôle' com significado de lista, rol, registro em duplicata, contralista", expressões estas que trouxeram a ideia de que em momento futuro haveria a confrontação de registros para manutenção do estado original do primeiro registro (PEIXE, 2002, p.28).

Desta forma, no francês o controle implica o reexame, o confronto com o documento original, enquanto no italiano é o mesmo que registro ou exame (CASTRO, 2008, p.27).

Slomski (2005, p.3-14), no entanto, discorre sobre o controle como produto da contabilidade, que tem sua origem há aproximadamente dez mil anos, pois o homem sempre buscou controlar seu patrimônio, sendo que, de acordo com Mellis *apud* Peleias *et al.* (2007), uma das formas de controle é a "conta", que "é tão antiga quanto a civilização construída pelos homens".

A conta evoluiu para a contabilidade, estabelecendo estrita ligação com a economia, expandindo, se degenerando, ampliando, retraindo no mesmo "compasso da evolução econômica das civilizações, nas diversas regiões e distintas épocas de sua história" (VLAEMMINCK *apud* PELEIAS *et al.*, 2007)

No entanto, a evolução econômica das civilizações que levou à pulverização do capital criou a necessidade de outros instrumentos de controle, e, assim, a contabilidade como forma de controle tornou-se insuficiente.

"Os indivíduos mais ricos e com grande dispersão dos seus ativos, que necessitavam saber se estes eram adequadamente mantidos e utilizados e não negligenciados pelas pessoas a quem eram confiados" (KNECHEL *apud* ALMEIDA, 2004), passaram a utilizar a auditoria.

A auditoria, por sua vez, como atualmente concebida, surge no século XIX, como forma de controle econômico-financeiro. Nasce na Europa após a Revolução Industrial, na medida em que a administração dos ativos não estava mais sob a responsabilidade de uma única pessoa (ALMEIDA, 2004).

Assim, distingue-se controle tanto de contabilidade como de auditoria, sendo este último entendido como instrumento do controle.

"O controle teve seu vocábulo consagrado, na técnica comercial, para indicar inspeção ou exame que se processa nos papéis ou nas operações registradas nos estabelecimentos comerciais" (CASTRO, 2008, p.27).

Inicialmente aplicado às finanças empresariais, o controle se consolidou na administração pública com a separação da *res principis* da *res publicae*. Uma vez que esta pertence à sociedade e deve ser gerida em favor dela, o controle é visto como instrumento de democracia (CASTRO, 2008, p.28). Isto porque num Estado Democrático de Direito a relação existente entre o Estado e o cidadão é similar, embora mais complexa, àquela existente na propriedade privada.

O cidadão é um acionista do Estado na medida em que contribui para sua manutenção e, assim, tem o direito de intervir e influenciar suas decisões (BOGONI *et al.*, 2010), e para isso é necessário o controle. O sentido norteador deste controle é assegurar que os recursos públicos destinados à manutenção e funcionamento do aparelho estatal estão sendo executados no estrito atendimento do interesse público e em conformidade com o princípio constitucional da legalidade, aderente à supremacia do interesse público.

Todavia, nem sempre os controles estatais são instituídos como forma de fortalecer o processo democrático, empoderando o cidadão, como é o caso brasileiro.

Historicamente, a figura do controle na administração pública brasileira surge com a reforma administrativa realizada a partir da Constituição de 1967 e regulamentada pelo Decreto-Lei n.º 200/1967, já qualificado.

A Constituição de 1967 definiu que o Congresso Nacional, através do controle externo e dos sistemas de controle interno instituídos por lei, passaria a exercer a fiscalização financeira e orçamentária da União, abrindo espaço para a reforma administrativa que ocorreria através do Decreto-Lei n.º 200/1967.

O Decreto-Lei n.º 200/1967 "era uma espécie de lei orgânica da administração pública, fixando princípios, estabelecendo conceitos, balizando estruturas e determinando providências" (COSTA, 2008), sendo que dentro dos princípios fixados como guias da administração estava inserido o controle

Art. 6º. As atividades da administração federal obedecerão aos seguintes princípios fundamentais:

- I planejamento;
- II coordenação;
- III descentralização;
- IV delegação de competência;
- V controle.

A Constituição de 1967, bem como o Decreto-Lei n.º 200/1967, que trouxeram em seu bojo a figura do controle, têm como nascedouro uma filosofia de modernização, mesmo que autoritária, de forma que Castro (2008, p.28) cogita que no Brasil "o termo controle assumiu o sentido de dominação a ponto de ser frequentemente rejeitado pelos indivíduos, órgãos públicos e empresas", assumindo um aspecto negativo decorrente do regime autoritário.

O controle, etapa legítima de qualquer sistema de administração, veio, à época, carregado de significações, pois segundo Costa (2008) o contexto era de um regime que "endurecia aos poucos", e embora pregasse o contrário concentrava recursos centralizando o poder.

A mudança do foco dos controles instituídos em 1967, bem como seu aspecto positivo, surgiram apenas após a Constituição de 1988.

2.3.2 A Legalidade do Controle a Partir dos Aspectos Constitucionais

A Constituição Federal de 1988, bem como os aspectos de controle estabelecidos ali, nascem sob outro momento histórico: o da redemocratização e construção de um Estado Democrático de Direito, com uma conformação de divisão de poderes em três ramificações distintas – legislativa, judiciária e executiva –, formalmente delimitadas, contudo unidas por um sistema em que cada qual pode intervir no outro de forma a corrigir discrepâncias, dentro dos limites legais fixados na Lei Magna (CASTRO, 2008, p.39-41).

Meirelles (2009, p.671) destaca que "o controle na administração pública é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro".

A implantação de um regime democrático de direito não aboliu a figura do controle, que é atividade inerente a qualquer tipo de organização (MATIAS-PEREIRA, 2010, p.167), mesmo por que democracia e controle não são conceitos antagônicos, visto que num processo democrático o controle visa à maximização dos recursos do Estado em prol do interesse público.

Desta forma, a ampliação do aparato estatal que ocorreu no período anterior ampliou a ramificação da burocracia, exigiu que este controle ocorresse também de forma capilarizada; em todas as atividades, em todos os níveis e em todos os órgãos da Administração Pública, inclusive com legislação que abrangesse todas as atividades administrativas e não apenas relacionadas ao processo administrativo.

Prover o Estado de controles institucionais (aqueles que o Estado exerce sobre si mesmo, seus agentes e seus atos) não era o suficiente numa democracia; havia a necessidade de prover instrumentos de controle que fossem utilizados pelos cidadãos, estimulando o controle social.

Desta forma, a Constituição Federal de 1988 estabeleceu um sistema de controle, englobando "não apenas os aspectos financeiros e administrativos como também todo um conjunto de métodos e ações a serem realizados dentro de determinado órgão administrativo" (MATIAS-PEREIRA, 2010, p.37), além de prover os instrumentos necessários ao exercício da cidadania e fomento do controle social.

A Carta Magna nomina, em seu artigo 70, dois tipos de controle: controle externo e o "sistema de controle interno".

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

Parágrafo Único. Prestará contas **qualquer pessoa física ou entidade pública** que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumira obrigações de natureza pecuniária (BRASIL, 1988).

Neste matiz, o controle externo é exercido entre e pelos poderes constituídos e também pela sociedade; o sistema de controle interno, por sua vez, é desenvolvido como um controle hierárquico ou administrativo (CASTRO, 2008, p.37).

Frise-se que a Constituição Federal de 1988 reafirmou a legalidade e legitimidade do controle, não apenas o de cunho institucional, como também o social.

2.3.3 Controle Externo

O controle externo ou horizontal, como também é conhecido, refere-se ao controle mútuo entre os poderes Legislativo, Judiciário e Executivo, porém não se limita a eles, "envolvendo também a existência de instituições, agências e órgãos estatais detentores de poder legal de fato de realizar ações que vão desde a supervisão de rotina até sanções legais contra atos delituosos de seus congêneres do Estado" (ARAUJO e SANCHEZ, 2005).

Pode-se dizer que sempre que o agente controlador não integra, ou seja, é exterior à estrutura administrativa objeto do controle, trata-se de um controle externo (CGU, BRASIL, 2011).

É possível afirmar que o primeiro mecanismo de controle existente no Estado refere-se ao controle que ocorre devido à divisão de poderes em Legislativo, Judiciário e Executivo, conformação esta existente no Estado Moderno que cria a condição para que um poder freie o outro, ou seja, o mecanismo de "*check and balance*" preconizado por Montesquieu (CASTRO, 2008, p.39).

Speck (2000, p.15), em seu estudo, cita alguns exemplos desses mecanismos regulatórios: "[...] o veto presidencial aos projetos de Lei aprovados pelo Congresso, a possibilidade de responsabilização do presidente por improbidade administrativa pelo Senado ou a revisão da constitucionalidade das leis pelo Supremo Tribunal Federal".

Outro componente do controle externo estabelecido pela Constituição Federal em seu artigo 71 *caput* é o Tribunal de Contas da União:

Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete:

- I apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento;
- II julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público;
- III apreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal, a qualquer título, na administração direta e indireta, incluídas as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, excetuadas as nomeações para cargo de provimento em comissão, bem como a das concessões de aposentadorias, reformas e pensões, ressalvadas as melhorias posteriores que não alterem o fundamento legal do ato concessório;
- IV realizar, por iniciativa própria, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, de Comissão técnica ou de inquérito, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais entidades referidas no inciso II;
- V fiscalizar as contas nacionais das empresas supranacionais de cujo capital social a União participe, de forma direta ou indireta, nos termos do tratado constitutivo;
- VI fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pela União mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estado, ao Distrito Federal ou a Município;
- VII prestar as informações solicitadas pelo Congresso Nacional, por qualquer de suas Casas, ou por qualquer das respectivas Comissões, sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e sobre resultados de auditorias e inspeções realizadas;
- VIII aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei, que estabelecerá, entre outras cominações, multa proporcional ao dano causado ao erário;
- IX assinar prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, se verificada ilegalidade;
- X - sustar, se não atendido, a execução do ato impugnado, comunicando a decisão à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal;
- XI representar ao Poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados.

§ 1º - No caso de contrato, o ato de sustação será adotado diretamente pelo Congresso Nacional, que solicitará, de imediato, ao Poder Executivo as medidas cabíveis.

§ 2º - Se o Congresso Nacional ou o Poder Executivo, no prazo de noventa dias, não efetivar as medidas previstas no parágrafo anterior, o Tribunal decidirá a respeito.

§ 3º - As decisões do Tribunal de que resulte imputação de débito ou multa terão eficácia de título executivo.

§ 4º - O Tribunal encaminhará ao Congresso Nacional, trimestral e anualmente, relatório de suas atividades (BRASIL, 1988).

Dessa forma, torna-se competência constitucional exclusiva dos Tribunais de Contas, enquanto órgãos especializados, exercer o tipo de controle relacionado "à 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", de acordo com o artigo 70 *caput* (MATIAS-PEREIRA, 2010, p.168).

Os incisos do artigo 70 definem as competências do Tribunal de Contas da União, que na grande maioria dos casos trabalha com um controle *a posteriori*, abolindo o registro prévio que ocorria até 1967 e que foi sendo alterado sucessivamente, dando o enfoque principal às funções parajudiciais do Tribunal de Contas (SPECK, 2000, p.208).

A Constituição Federal de 1988 recepcionou a estrutura existente de Tribunais de Contas, no entanto proibiu a criação de novos no âmbito municipal, de forma que permaneceram apenas os já existentes: os do Rio de Janeiro e São Paulo (CASTRO, 2008, p.41).

Assim, os Tribunais de Contas situam-se como órgãos auxiliares do Poder Legislativo e têm como objetivo verificar a probidade da administração, a guarda e o legal emprego dos dinheiros públicos, bem como o cumprimento da Lei de orçamento – Lei n.º 4.320 de 17 de março de 1964 (PEIXE, 2002, p.141).

Os Tribunais de Contas no Brasil se assemelham ao modelo francês, onde possuem "função judicante, ou seja, possuem poderes para responsabilizar os administradores por seus atos administrativos" quando após um processo e profunda análise constatar-se irregularidade (CASTRO, 2008, p.43).

Contudo, embora o Tribunal de Contas constitua um órgão eminentemente técnico, não se pode olvidar que o controle externo é exercido por um órgão de natureza política: o Poder Legislativo, daí a se concluir que este controle possui um inegável caráter político, amenizado pela técnica do Tribunal de Contas (PEIXE, 2002, p.143).

No entanto, o controle externo não ocorre apenas através de mecanismos ou controles institucionalizados, mas também mediante o fortalecimento do processo democrático, que leva a outro instrumento: o controle social.

2.3.3.1 Controle Social

O cidadão, mantenedor, contribuinte, possui uma expectativa ante o seu Governo: uma contrapartida eficaz na prestação de seus serviços à sociedade, uma atuação que realmente contribua para a melhoria da qualidade de vida da população.

Segundo Rutkowski (1998) o serviço público esta sob constante avaliação e questionamento, contudo sob um aspecto distinto do serviço prestado pela iniciativa privada, relacionando-se fortemente com as expectativas na função social do serviço, no seu impacto sobre a melhoria da qualidade de vida. Entretanto nem sempre cobrado da forma devida.

Isto posto, o controle social não pode ser entendido simplesmente como o questionamento popular sobre o gasto público, mas como a participação efetiva do cidadão na gestão pública, e isto se dá através do uso dos instrumentos disponibilizados constitucionalmente (CGU, BRASIL, 2009).

A Carta Magna de 1988 consagrou em seu artigo 1.º que "A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito [...]"; e no mesmo artigo, no parágrafo único, legitima a participação popular na gestão e controle do país ao estabelecer que "Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição", restando estabelecida a democracia não apenas representativa mas também participativa.

No regime democrático não é o Estado que controla o cidadão, mas o cidadão que controla o Estado. "É a sociedade civil que engaja-se através de uma participação ativa na elaboração, implementação e monitoramento de projetos de desenvolvimento do país" operando no interior do Estado e ditando seus rumos. Contudo em democracias novas como a brasileira, ainda a maioria da população acredita que políticas públicas são assunto apenas do Estado e exercem uma democracia apenas representativa (SILVA e SOUZA-LIMA, 2010, p.5 e 31).

A representação possuiu um "freio social" de controle cuja dimensão eleitoral, ou seja, premiar ou punir um governante nas eleições, é a principal vertente, porém não a única, já que a existência do controle social requer a existência de diversos mecanismos que permitam aos cidadãos tanto reivindicar demandas diversas como denunciar certos atos dos agentes públicos (ARAUJO e SANCHEZ, 2005).

No Brasil, o efetivo controle social passa pela associação de pelo menos três fatores: o interesse do cidadão, a disponibilização das informações e os meios para fazê-lo, pois não há como gerir ou controlar algo que não se conhece sem os meios adequados.

Uma consciência popular desenvolvida e ativa é fundamental para a democracia; a falta de organização da sociedade civil leva o serviço público a um posicionamento aquém do desejado e gera um empecilho ao controle social efetivo (ASHLEY, 2005, p.232).

A consciência dos cidadãos em se organizarem em torno de seus direitos junto ao Estado foi frontalmente ferida pelo "regime autoritário, marcado pela excessiva centralização do poder, que caracterizou-se pelo distanciamento das demandas populares e negou o caráter redistributivo do Estado" (BEATA, 1989, p.102).

Resta como competência do Estado em um sistema de governo democrático criar mecanismos para "estimular a participação da sociedade, definindo diretrizes específicas para sua participação nas decisões, no acompanhamento e fiscalização das políticas públicas" (MATIAS-PEREIRA, 2010, p.75).

A disponibilização de informações é uma das ferramentas para estimular a participação, mesmo porque é necessário conhecer o objeto do controle. Neste sentido, a Constituição de 1988 iniciou a abertura através do Artigo 31 Parágrafo 3.º asseverando que: "As contas dos Municípios ficarão, durante sessenta dias, anualmente, à disposição de qualquer contribuinte, para exame e apreciação, o qual poderá questionar-lhes a legitimidade, nos termos da Lei" (BRASIL, 1988).

A gama de informações à disposição da sociedade foi sendo paulatinamente ampliada: em 1998 através da Lei n.º 9.755 de 16 de dezembro de 1988, que em seu artigo 1.º determinou ao Tribunal de Contas da União (TCU) que criasse um endereço eletrônico para a divulgação de dados e informações relativos a União, Estados, Distrito Federal e Municípios; em 2000, através da Lei Complementar n.º 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, trouxe à administração pública uma

série de obrigações de prestar contas ao cidadão e à sociedade (CASTRO, 2008, p.45); em 2009, com a Lei Complementar n.º 131, fixou-se a divulgação em tempo real de dados financeiros e orçamentários, relativos à LRF, bem como prazo para atendimento das determinações, com um padrão mínimo de qualidade estabelecido pelo Poder Executivo Federal; e em 2011, através da Lei n.º 12.527 de 18 de novembro de 2011, conhecida como Lei de Acesso à Informação Pública, alterou-se o caráter sigiloso das informações públicas e estabeleceram-se formas legais de acesso, inclusive com prazos para seu encaminhamento.

Outro canal de informações foi disponibilizado por meio do Portal da Transparência Pública <<http://www.portaltransparencia.gov.br/>>, onde é possível acompanhar, com atualização mensal, a execução dos recursos públicos transferidos pela União ao exterior, Estados, Distrito Federal, Municípios, entre outros.

Vislumbra-se, portanto, que a abertura a informações que possibilitem o exercício do controle social vem ocorrendo, segundo Frey (2000), como decorrência de uma democracia que, no Brasil, encontra-se em consolidação.

Esse processo de consolidação da democracia leva a sociedade a se organizar em torno de seus interesses, o que majora seus recursos e capacidade de, no exercício da cidadania, cobrar do Estado a resolução de seus problemas. O desenvolvimento da cultura democrática impele também o Estado à redefinição de seu horizonte, com mudanças nas práticas e discursos na administração pública (ASHLEY, 2005, p.231).

O terceiro elemento, mas não menos importante, necessário ao controle social é o acesso a instrumentos ou mecanismos que garantam efetivamente o exercício do controle.

2.3.3.2 Instrumentos constitucionais de controle social

O Brasil enquanto Estado Democrático de Direito elegeu, consoante o artigo 6.º da Constituição Federal, os direitos sociais, a saber: a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados.

A partir do texto constitucional o Estado torna-se automaticamente guardião desses direitos e, portanto, tem o papel de promovê-los através da busca à igualdade na distribuição de renda e acesso com qualidade aos serviços públicos essenciais.

No entanto, segundo Ashley (2005, p.15), "apesar da obrigação social, o Estado não vem apresentando condições organizacionais, econômicas e políticas para resolver sozinho". Problemas como a corrupção, os desvios da burocracia, entre outros levam muitas vezes o cidadão a não ver seus anseios cumpridos e desfrutar dos benefícios que sua efetividade traria.

Assim, o controle social precisa ser exercido ao nível de controle das ações do governo (CASTRO, 2008, p.44), questionamento da efetividade das ações públicas (ASHLEY, 2005, p.232), e não apenas apreciação pura e simples da eficiência numérica através de instrumentos efetivos.

Tendo em vista a recente história de redemocratização do país, os mecanismos pelos quais o controle social pode ser exercido efetivamente foram garantidos constitucionalmente, como forma de preservar a participação popular de arbítrios.

Segundo Bandeira de Mello (2009, p.936), no Brasil o sistema que vigora é o da "jurisdição única", ou seja, "cabe unicamente ao Poder Judiciário decidir com força definitiva sobre toda e qualquer contenda sobre a aplicação do Direito a um caso concreto sejam quais forem os litigantes ou a índole da relação jurídica controvertida".

Os institutos jurídicos consagrados constitucionalmente através dos quais o controle social pode ser exercido são: *habeas corpus*; *habeas data*; mandado de segurança, individual e coletivo; ação popular e ação civil pública (CASTRO, 2008, p.45), todos constantes como incisos do artigo 5.º.

O *habeas corpus*, consoante inciso LXVIII, é "uma ação de caráter penal e de procedimento especial, isenta de custas, que visa evitar ou cessar violência ou ameaça à liberdade de locomoção, por ilegalidade ou abuso de poder" (MORAES, 2012, p.135).

Outro instituto garantido constitucionalmente é o *habeas data* (inciso LXXII), cuja finalidade, assim conceituada por Bandeira de Mello (2009, p.945), leva ao entendimento de que:

é o instrumento processual cabível para assegurar o conhecimento ou a retificação de informações relativas a vida do impetrante constantes de registros ou banco de dados de entidades governamentais ou de caráter público, entendidas estas últimas como sendo as que armazenam ditas informações para utilização do público a que servem como é o caso do Serviço de Proteção ao Crédito.

Destaque-se que, segundo o inciso LXXVII, tanto as ações do *habeas corpus* como do *habeas data* são gratuitas, a fim de assegurar o exercício da cidadania.

O mandado de segurança, por sua vez, é outro instrumento constitucionalmente consagrado, nas modalidades individual e coletivo, a saber:

- LXIX - conceder-se-á mandado de segurança para proteger direito líquido e certo, não amparado por "habeas-corpus" ou "habeas-data", quando o responsável pela ilegalidade ou abuso de poder for autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público;
- LXX - o mandado de segurança coletivo pode ser impetrado por:
- a) partido político com representação no Congresso Nacional;
 - b) organização sindical, entidade de classe ou associação legalmente constituída e em funcionamento há pelo menos um ano, em defesa dos interesses de seus membros ou associados (BRASIL, 1988).

O mandado de segurança é cabível para proteger direito líquido e certo onde o *habeas corpus* e o *habeas data* não sejam capazes de amparar, quando a ilegalidade ou abuso de poder ocorrer por parte de uma autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público (MORAES, 2012, p.160).

Outra figura jurídica que pode ser utilizada no controle social é o mandado de injunção, previsto no artigo 5.º inciso LXXI, sempre que a falta de norma regulamentadora torne inviável o exercício dos direitos e liberdades constitucionais e das prerrogativas inerentes à nacionalidade, à soberania e à cidadania (BRASIL, 1988).

O mandado de injunção se diferencia dos demais por seu objeto. Visa combater "a síndrome da inefetividade das normas constitucionais" (MORAES, 2012, p.179), em que o postulante com exclusividade, em um caso específico e concreto, obtém,

mediante suprimento judicial, a disciplina necessária indispensável ao exercício dos direitos e liberdades constitucionais ou das prerrogativas inerentes à nacionalidade, à soberania e à cidadania, frustrados pela ausência de norma reguladora, cuja falta inviabilize seu exercício (BANDEIRA DE MELLO, 2009, p.945).

Moraes (2012, p.179) assevera que se trata de uma "ação constitucional que possui um procedimento especial e visa suprimir uma omissão do Poder Público, no intuito de viabilizar o exercício de um direito, uma liberdade ou prerrogativa prevista na constituição Federal".

Outra figura constitucional de controle social é a figura da ação popular, expressa no inciso LXXIII do artigo 5.º, destacando que:

qualquer cidadão é parte legítima para propor ação popular que vise a anular ato lesivo ao patrimônio público ou de entidade de que o Estado participe, à moralidade administrativa, ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e cultural, ficando o autor, salvo comprovada má-fé, isento de custas judiciais e do ônus da sucumbência (BRASIL, 1988).

Nas palavras de Meirelles (2009, p.726), a ação popular consiste:

no meio constitucional posto à disposição de qualquer cidadão para obter a invalidação de atos ou contratos administrativos – ou a estes equiparados – ilegais e lesivos ao patrimônio público ou entidade que o Estado participe à moralidade administrativa ou ao meio ambiente natural ou cultural.

Ainda como forma de garantir a participação democrática e exercício de direitos, o inciso LXXIV impera que "o Estado prestará assistência jurídica integral e gratuita aos que comprovarem insuficiência de recursos" (BRASIL, 1988).

Outro instrumento consagrado constitucionalmente, embora possua caráter essencialmente informal, apesar da forma escrita e independente do pagamento de taxas (MORAES, 2012, p.193), encontra-se no artigo 5.º, inciso XXXIV, alínea a. Trata-se do direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder (BRASIL, 1988).

Desta forma, fica assegurado a "qualquer pessoa, física ou jurídica, nacional ou estrangeira, o direito de apresentar reclamações aos Poderes Públicos, Legislativo, Executivo e Judiciário, bem como ao Ministério Público, contra ilegalidade ou abuso de poder" (MORAES, 2012, p.193), sendo que este direito está desvinculado da comprovação da existência de qualquer lesão a interesses próprios do peticionário e obriga a autoridade pública endereçada ao recebimento ao exame sob pena de configurar-se violação ao direito líquido e certo do peticionário.

Um outro instrumento de controle social, não judicante, consagrado pela Constituição Federal de 1988, é a participação dos cidadãos nos processos de tomada de decisões políticas essenciais ao bem-estar da população (MATIAS-PEREIRA, 2010, p.196), o que se dá através de "segmentos organizados da sociedade, visando ao acompanhamento, a fiscalização da boa e regular aplicação dos recursos públicos" através da criação de conselhos (CASTRO, 2008, p.46).

Esses são instrumentos de controle social que serviram de base para a estruturação de muitos outros, infraconstitucionais, além de discorrer sobre a estruturação e funcionamento de órgãos que dão suporte através de suas atribuições constitucionais ao controle social, como é o caso do Ministério Público e das Ouvidorias.

2.3.4 Controle Interno

Além dos instrumentos constitucionais de controle social – base para o fortalecimento do processo democrático e do controle externo – tipo institucional, a Carta Magna estabelece em seu artigo 74 *caput* que dentro da estrutura de cada um dos poderes deve ser mantido um sistema de controle interno com as seguintes finalidades:

Art.74. [...]

- 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 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.

§2º Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União (BRASIL, 1988).

Contudo, não seria possível tratar de um sistema de controle interno sem enfocar num primeiro momento o controle externo, como já feito neste estudo.

O controle chamado interno, diferente dos controles do tipo horizontal, é um controle vertical pois é subordinado ao princípio da hierarquia e, portanto, chamados de "controles administrativos" (ARAUJO e SANCHEZ, 2005).

Di Pietro (2012, p.793) define controle administrativo como sendo "o poder de fiscalização e correção que a Administração Pública (em sentido amplo) exerce sobre sua própria atuação, sob os aspectos de legalidade e mérito, por iniciativa própria ou mediante provocação".

Na visão de Meirelles (2009, p.677),

[...] é todo aquele [controle] que o Executivo e os órgãos de administração dos demais Poderes exercem sobre suas próprias atividades, visando mantê-las dentro da lei, segundo as necessidades do serviço e as exigências técnicas e econômicas de sua realização, pelo que é um controle de legalidade e de mérito.

Piscitelli *apud* Araujo e Sanchez (2005) dispõe sobre a maneira como o controle da legalidade e de mérito se dão:

são quatro os principais objetivos dos mecanismos de controle interno: a) a revisão e/ou verificação das operações sob os aspectos eminentemente contábeis, formais e legais; b) a eficiência, que concerne aos meios empregados, aos recursos utilizados para a consecução dos objetivos; c) a eficácia, a verificação do produto, dos programas, dos fins perseguidos; e, d) a avaliação dos resultados.

Estas formas de controle administrativo foram estabelecidas através do Decreto n.º 200/1967 em seu artigo 13, como se vê:

Art.13. O controle das atividades da administração federal deverá exercer-se em todos os níveis e em todos os órgãos, compreendendo particularmente: controle, pela chefia competente, da execução dos programas e da observância das normas que governam a atividade específica do órgão controlado; controle, pelos órgãos próprios de cada sistema, da observância das normas gerais que regulam o exercício das atividades auxiliares; controle da aplicação dos dinheiros públicos e da guarda dos bens da União pelos órgãos próprios do sistema de contabilidade e auditoria. (BRASIL, 1967).

Segundo Araujo e Sanchez (2005), "necessário se faz enfatizar que este tipo de controle consiste em um autocontrole, pois é exercido pelos diferentes Poderes ou Agências sobre seus próprios atos e agentes, por meio do princípio hierárquico".

Ainda, segundo Di Pietro (2012, p.794), ele deriva do poder de autotutela do Estado, que "permite a administração rever os seus próprios atos quando ilegais, inoportunos ou inconvenientes", uma vez que a atuação da administração pública "se fundamenta em princípios, em especial o da legalidade e o do interesse público".

Neste sentido, Castro (2008, p.62) afirma que o controle interno possui uma função dupla na área pública: "funcionar como um mecanismo de auxílio para o administrador público e instrumento de proteção e defesa do cidadão, contribuindo para que os objetivos da organização pública sejam conduzidos de forma econômica, eficiente e eficaz".

O grau de confiabilidade dos controles internos visa garantir que, ainda que as ações de controle não sejam capazes de checar todos os atos e fatos e nem todos os números, haja possibilidade, antecipadamente, de se saber o risco que se corre ao avaliar ou certificar uma gestão (CASTRO, 2008, p.55).

Desta forma, a segurança dos controles internos é pautada por princípios, que no caso dos entes públicos são definidos através da Instrução Normativa n.º 01 da Secretaria Federal de Controle (SFC), quais sejam: relação custo/benefício; qualificação adequada, treinamento e rodízio de pessoal; delegação de poderes e fixação de responsabilidades; segregação de funções; instruções devidamente formalizadas; controle sobre as transações e aderência a diretrizes e normas legais (SFC, BRASIL, 2001).

Neste diapasão, quando são obedecidos os princípios aplicáveis aos controles internos é possível obter a informação adequada com segurança sobre o ato praticado, promover a eficiência operacional da entidade, estimular a obediência e o respeito às políticas traçadas, proteger os ativos e inibir a corrupção (CASTRO, 2008, p.65-69).

O controle interno como atividade dentro da administração pública brasileira sofreu várias mudanças e sempre guardou estreita relação com o momento político e econômico do país até efetivamente se estabelecer como sistema. Nesse sentido vale destacar um retrospecto da legislação brasileira de 1964 a 2012, o qual mostra bem esta situação (CGU, BRASIL, 2011).

Normativo Legal	Situação do Controle Interno	Forma
Lei 4320/64	Exercido pelo Poder Executivo	Sobre a legalidade dos atos, fidelidade funcional dos agentes da administração e cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e de realização de obras e prestação de serviços
Decreto-Lei n.º 200/67	Alterações constitucionais, legais, organizacionais e de foco.	Pela constituição de 67 – O Congresso Nacional exerceria a fiscalização financeira e orçamentária. Pelo Decreto-Lei 200/67 – existência na estrutura de cada Ministério Civil de órgãos centrais com o objetivo de realizar estudos para formular diretrizes e desempenhar funções de planejamento, orientação, coordenação, inspeção e controle financeiro. O controle interno tinha como foco principal o suporte ao controle externo.
Decreto n.º 84.362/79	Transferido do Ministério da Fazenda para o Ministério do Planejamento	A finalidade era aumentar o controle sobre os gastos da administração direta. Criada a Secretaria Central de Controle Interno – SECIN, como órgão central dos sistemas de administração financeira, contabilidade e auditoria, subordinada diretamente ao Ministro-Chefe da Secretaria de Planejamento da Presidência da República.
Decreto n.º 92.454/86	Transferida a SECIN (1985) para o Ministério da Fazenda	Um ano após a transferência da SECIN para o Ministério da Fazenda, ela é extinta através do Decreto 92454/86 e criada a Secretaria do Tesouro Nacional – STN que assumiu a função de órgão central dos sistemas de administração financeira, contabilidade e auditoria.
Decreto n.º 93.874/86	Criação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo - SCI	O SCI seria composto pelos sistemas de programação financeira, contabilidade e auditoria, sendo que a STN seria o órgão central tendo em sua estrutura as Ciset's – secretarias de controle interno dos ministérios civis e unidades de competência equivalente dos ministérios militares como órgãos setoriais sujeitos à orientação, coordenação, supervisão e fiscalização do órgão central. O SIAFI – sistema integrado de administração financeira substituiu os sistemas de contabilidade informatizados das Ciset's, do Poder Judiciário e entidades da administração indireta.
Constituição Federal de 1988	Mantém a estrutura existente	O foco do controle interno passa a ser a execução programática dos órgãos governamentais e a gestão dos administradores.
MP n.º 480/94	Ministério da Fazenda como órgão central do SCI	Buscava harmonizar as atividades de controle interno que estavam distribuídas entre STN e a SFC, componentes da estrutura da SCI.
Decreto n.º 3.591/00 e Lei n.º 10.180/2001	Regulamentação do sistema de controle interno do Poder Executivo Federal	Convalida um novo modelo de funcionamento do SCI, organizando e disciplinando os sistemas de planejamento e orçamento federal, de administração financeira federal, de contabilidade federal e de controle interno do Poder Executivo.
Decreto n.º 4.113/02	Transfere a Secretaria Federal de Controle – SFC para a Presidência da República	A SFC é transferida por recomendação do TCU para a Casa Civil da Presidência da República e a Secretaria Federal de Controle Interno para a Corregedoria da União que havia sido criada em 2001, com o objetivo de combater a fraude e a corrupção.
Decreto n.º 4.177/02	Fortalecimento da estrutura da Corregedoria da União	Transferência da Ouvidoria – Geral da estrutura do Ministério da Justiça para a estrutura da Corregedoria da União.

Quadro 4 - Retrospectiva Legislativa Brasileira sobre Controle Interno de 1964 a 2012

Fonte: Adaptado de Castro *apud* CGU (2011).

Araújo e Sanchez (2005), ao tratarem da questão do controle interno, asseveram que estes, no Brasil, historicamente não passaram de controles formalistas, ou seja, feitos de acordo com o processo contábil e legal correspondente. No entanto,

estas mesmas informações, caso trazidas a público, são cheias de um valor intrínseco para o processo democrático, fortalecendo e alimentando o controle externo e o controle social.

Por outro lado, Castro (2008, p.70) acredita que o controle interno no Brasil passou por fases, modificando seu foco através do tempo; para ele, o controle interno focado nos processos "vigora durante o regime militar até a metade do século passado", sendo que de 1995 a 2001 iniciou-se o período do controle, quando o foco era o resultado, passando, mais tarde, a ser a correição, ou seja, o combate à corrupção.

A partir da redemocratização do Estado e, conseqüentemente, da Constituição Federal de 1988, o governo federal foi ajustando o modelo de controle interno, a fim de atender ao disposto no artigo 74 da Carta. Assim, o que nasceu como controle interno administrativo evoluiu para controle financeiro, com a criação da Secretaria do Tesouro Nacional, tendo sido consolidado como auditoria com a Secretaria Federal de Controle Interno, que hoje atua como braço operacional da Controladoria Geral da União (CGU) (CASTRO, 2008, p.71).

2.3.4.1 Controladoria Geral da União

A Medida Provisória n.º 2.143-31 de 2 de abril de 2001, em seu artigo 1.º, iniciou aquilo que seria hoje o nascedouro do atual órgão central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, ao inserir em seu parágrafo 3.º, criar inserindo na estrutura da Presidência da República, a Corregedoria Geral da União, com competências descritas no artigo 6.º *in verbis*:

Art. 1.º [...]

§ 3.º Integram ainda a Presidência da República:

I - a Corregedoria-Geral da União;

[...]

Art. 6.º A. À Corregedoria-Geral da União compete assistir direta e imediatamente ao Presidente da República no desempenho de suas atribuições, quanto aos assuntos e providências que, no âmbito do Poder Executivo, sejam atinentes à defesa do patrimônio público.

Parágrafo único. A Corregedoria-Geral da União tem, em sua estrutura básica, o Gabinete, a Assessoria Jurídica e a Subcorregedoria-Geral. (BRASIL, 2001).

A Corregedoria Geral da União teve originalmente, como propósito declarado, o de combater, no âmbito do Poder Executivo Federal, a fraude e a corrupção e promover a defesa do patrimônio público, sendo que menos de um ano depois, através do Decreto n.º 4.177 de 28 de março de 2002, foram integradas à sua estrutura a Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) e a Comissão de Coordenação de Controle Interno (CCCI), bem como a Ouvidoria-geral, até então vinculadas ao Ministério da Justiça (CGU, Brasil, 2011).

Assim, a Corregedoria Geral da União, inicialmente criada para combater a fraude e a corrupção na esfera administrativa e promover a defesa do patrimônio público, com funções de correição, ao ter sua estrutura organizacional ampliada, extrapolando as funções iniciais, passou a atuar também na ouvidoria, auditoria, orientação normativa e supervisão técnica do Poder Executivo Federal.

A mudança de governo em 2003 trouxe consigo também a transformação da antiga Corregedoria Geral da União em Controladoria Geral da União, através da Medida Provisória n.º 103, de 1.º de janeiro de 2003, convertida na Lei n.º 10.683, de 28 de maio de 2003, que também atribuiu ao seu titular a denominação de Ministro de Estado do Controle e da Transparência (CASTRO, 2008, p.152). As competências do recém-transformado órgão são positivadas no artigo 18 da mesma lei, conforme se vê:

Art. 18. À Controladoria-Geral da União, no exercício de sua competência, cabe dar o devido andamento às representações ou denúncias fundamentadas que receber, relativas a lesão ou ameaça de lesão ao patrimônio público, velando por seu integral deslinde.

§ 1º À Controladoria-Geral da União, por seu titular, sempre que constatar omissão da autoridade competente, cumpre requisitar a instauração de sindicância, procedimentos e processos administrativos outros, e avocar aqueles já em curso em órgão ou entidade da Administração Pública Federal, para corrigir-lhes o andamento, inclusive promovendo a aplicação da penalidade administrativa cabível.

§ 2º Cumpre à Controladoria-Geral da União, na hipótese do § 1º, instaurar sindicância ou processo administrativo ou, conforme o caso, representar ao Presidente da República para apurar a omissão das autoridades responsáveis.

§ 3º A Controladoria-Geral da União encaminhará à Advocacia-Geral da União os casos que configurem improbidade administrativa e todos quantos recomendem a indisponibilidade de bens, o ressarcimento ao erário e outras providências a cargo daquele órgão, bem como provocará, sempre que necessária, a atuação do Tribunal de Contas da União, da

Secretaria da Receita Federal, dos órgãos do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e, quando houver indícios de responsabilidade penal, do Departamento de Polícia Federal e do Ministério Público, inclusive quanto a representações ou denúncias que se afigurarem manifestamente caluniosas.

§ 4º Incluem-se dentre os procedimentos e processos administrativos de instauração e avocação facultadas à Controladoria-Geral da União aqueles objeto do Título V da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, e do Capítulo V da Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992, assim como outros a ser desenvolvidos, ou já em curso, em órgão ou entidade da Administração Pública Federal, desde que relacionados a lesão ou ameaça de lesão ao patrimônio público.

§ 5º Ao Ministro de Estado Chefe da Controladoria-Geral da União, no exercício da sua competência, incumbe, especialmente: (Redação dada pela Lei nº 12.314, de 2010)

- I decidir, preliminarmente, sobre as representações ou denúncias fundamentadas que receber, indicando as providências cabíveis;
- II instaurar os procedimentos e processos administrativos a seu cargo, constituindo as respectivas comissões, bem como requisitar a instauração daqueles que venham sendo injustificadamente retardados pela autoridade responsável;
- III acompanhar procedimentos e processos administrativos em curso em órgãos ou entidades da Administração Pública Federal;
- IV realizar inspeções e avocar procedimentos e processos em curso na Administração Pública Federal, para exame de sua regularidade, propondo a adoção de providências, ou a correção de falhas;
- V efetivar, ou promover, a declaração da nulidade de procedimento ou processo administrativo, bem como, se for o caso, a imediata e regular apuração dos fatos envolvidos nos autos, e na nulidade declarada;
- VI requisitar procedimentos e processos administrativos já arquivados por autoridade da Administração Pública Federal;
- VII requisitar, a órgão ou entidade da Administração Pública Federal ou, quando for o caso, propor ao Presidente da República que sejam solicitadas, as informações e os documentos necessários a trabalhos da Controladoria-Geral da União;
- VIII requisitar aos órgãos e às entidades federais os servidores e empregados necessários à constituição das comissões objeto do inciso II, e de outras análogas, bem como qualquer servidor ou empregado indispensável à instrução do processo;
- IX propor medidas legislativas ou administrativas e sugerir ações necessárias a evitar a repetição de irregularidades constatadas;
- X - receber as reclamações relativas à prestação de serviços públicos em geral e promover a apuração do exercício negligente de cargo, emprego ou função na Administração Pública Federal, quando não houver disposição legal que atribua competências específicas a outros órgãos;
- XI desenvolver outras atribuições de que o incumba o Presidente da República (BRASIL, 2003).

Desta forma, a CGU tornou-se o órgão central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo, responsável pela orientação normativa e supervisão técnica necessárias aos órgãos componentes do sistema, bem como por assistir o Presidente da República nos assuntos relativos à defesa do patrimônio público e ao incremento da transparência da gestão através das atividades de controle interno, ouvidoria, auditoria pública, correição, prevenção e combate à corrupção, tudo consolidado em uma única estrutura funcional.

Trata-se, então, de um órgão de controle autônomo, observada a regulação vigente, o que não extingue a eventual existência de influencia política sobre a cadeia de comando.

A área responsável pela prevenção e combate à corrupção, embora componente inicial da antiga Corregedoria, sofreu uma alteração em 2006 através do Decreto n.º 5.683 de 24 de janeiro, que modificou sua antiga estrutura criando a Secretaria de Prevenção da Corrupção e Informações Estratégicas (SPCI), com a responsabilidade de desenvolver mecanismos de prevenção à corrupção, antecipando-se a eles de maneira proativa.

Hoje, a Controladoria Geral da União possui a seguinte estrutura organizacional, contando inclusive com a presença de Controladorias Regionais da União em cada Estado da Federação:

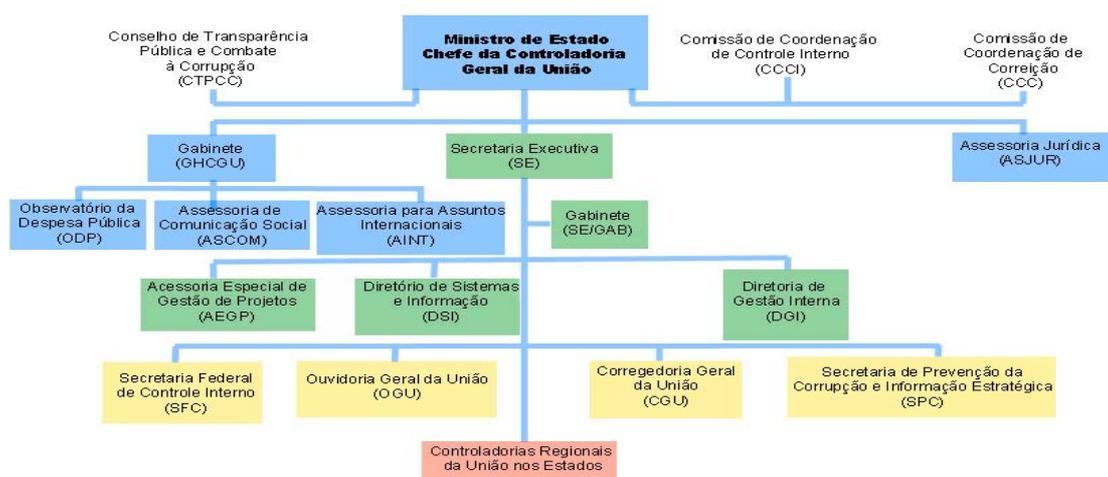


Figura 1 - Organograma da Controladoria Geral da União

Fonte: Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/CGU/Organograma/index.asp>.

A alteração do nome Corregedoria para Controladoria não foi questão de mera denominação. O termo Corregedoria traz em si um foco de combate, punição à corrupção, enquanto Controladoria tem uma significação mais abrangente, que, segundo Slomski (2005, p.15), é "a busca pelo atingimento do ótimo em qualquer ente, seja ele público ou privado" isto porque a Controladoria tem como missão "disseminar conhecimento, modelar e implementar sistemas de informações capazes de responder aos usuários das informações econômico-físico-financeiras" (SLOMSKI, 2005, p.15).

Peixe (2002, p.203) destaca que a missão da controladoria governamental "não é tomar decisões e sim evidenciar pontos e caminhos alternativos a serem apontados e seguidos pelo gestor público". Como representa um sistema de controle integrado, ela tem essência multidisciplinar e, portanto, "tendência para o gerenciamento de informações, buscando transformar estas em conhecimento produtivo".

Não constitui apenas mais um órgão para informar o gestor ou a sociedade mediante documentos perfeitos do ponto de vista técnico e aritmético, mas sim de um órgão que consiga superar a assimetria informacional existente entre o Estado e o seu cidadão, introduzindo na prestação de contas pressupostos de transparência, equidade e responsabilidade (SLOMSKI, 2005, p.18), fortalecendo o processo democrático e, portanto, a participação popular.

Castro (2008, p.154) destaca que mudanças significativas ocorreram no foco a partir do momento da transformação da Corregedoria em Controladoria Geral da União. Uma delas foi a criação, através do Decreto n.º 4.923 de 18 de dezembro de 2003, do Conselho de Transparência Pública e Combate à Corrupção, que consiste em um Colegiado vinculado à CGU com a "função de sugerir e debater medidas de aperfeiçoamento dos métodos e sistemas de controle e incremento da transparência na gestão pública, além de estratégias de combate à corrupção e impunidade".

Nesse sentido, destaca-se a iniciativa da CGU na criação do Portal da Transparência, "importante canal de acesso do cidadão acerca de gastos do governo, contribuindo com a disponibilização de informações à sociedade, aumentando a transparência e a responsabilização, favorecendo um maior controle da corrupção e melhorando a cidadania" (BRAGA *et al.*, 2008).

Assim, devido às várias áreas de atuação, a CGU conta com uma equipe multidisciplinar que hoje ocupa a posição de órgão central do Controle Interno do Poder Executivo.

2.3.5 O Controle Interno no Âmbito do Poder Executivo – Ministério da Educação

O instrumento legal que normatizou o controle interno no âmbito dos Ministérios foi o Decreto n.º 3.591 de 06 de setembro de 2000, que sofreu alterações posteriores através dos Decretos n.º 4.304/2002, n.º 4.440/2002 e n.º 6.692/2008, em vigência, nos termos de seu artigo 8.º, conforme se vê:

- Art. 8º - Integram o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal:
- I a Controladoria-Geral da União, como Órgão Central, incumbido da orientação normativa e da supervisão técnica dos órgãos que compõem o Sistema.
 - II as Secretarias de Controle Interno (CISSET) da Casa Civil, da Advocacia-Geral da União, do Ministério das Relações Exteriores e do Ministério da Defesa, como órgãos setoriais; e
 - III as unidades de controle interno dos comandos militares, como unidades setoriais da Secretaria de Controle Interno do Ministério da Defesa.
- 1º A Secretaria Federal de Controle Interno desempenhará as funções operacionais de competência do Órgão Central do Sistema, na forma definida no regimento interno, além das atividades de controle interno de todos os órgãos e entidades do Poder Executivo Federal, excetuados aqueles jurisdictionados aos órgãos setoriais constantes do inciso II.
- § 2º As unidades regionais de controle interno exercerão as competências da Controladoria-Geral da União que lhes forem delegadas ou estabelecidas no regimento interno, nas respectivas unidades da federação, além daquelas previstas no § 1º do art. 11 deste Decreto.
- § 3º A Secretaria de Controle Interno da Casa Civil tem como área de atuação todos os órgãos integrantes da Presidência da República e da Vice-Presidência da República, além de outros determinados em legislação específica.
- § 4º A Secretaria de Controle Interno da Casa Civil é responsável pelas atividades de controle interno da Advocacia-Geral da União, até a criação do seu órgão próprio (BRASIL, 2001).

Especificamente com relação aos Ministérios, o mesmo decreto, em seu artigo 13 *caput*, estabeleceu que a CGU, como órgão central do controle interno do Poder Executivo Federal, "contará com o apoio dos Assessores Especiais de Controle Interno nos Ministérios", de forma que cada Ministério criou uma assessoria especial, diretamente ligada ao Ministro de Estado, não sendo diferente, no caso, do Ministério da Educação.

Ainda, o Decreto n.º 3.591 de 06 de setembro de 2000 estabeleceu as competências do Assessor Especial de Controle Interno, nos incisos do artigo 13 *in verbis*:

- I assessorar o Ministro de Estado nos assuntos de competência do controle interno;
- II orientar os administradores de bens e recursos públicos nos assuntos pertinentes à área de competência do controle interno, inclusive sobre a forma de prestar contas;
- III submeter à apreciação do Ministro de Estado os processos de tomadas e prestação de contas, para o fim previsto no art. 52 da Lei n.º 8.443, de 16 de julho de 1992;
- IV auxiliar os trabalhos de elaboração da prestação de contas anual do Presidente da República;
- V acompanhar a implementação, pelos órgãos e pelas unidades, das recomendações do Sistema de Controle Interno e do Tribunal de Contas da União;
- VI coletar informações dos órgãos da jurisdição, para inclusão de ações de controle nos planos e programas do órgão central do Sistema, com vistas a atender às necessidades dos ministérios.

Parágrafo único. Os Assessores Especiais de Controle Interno, ao tomar conhecimento da ocorrência de irregularidades que impliquem lesão ou risco de lesão ao patrimônio público, darão ciência ao respectivo Ministro de Estado e à Controladoria-Geral da União, em prazo não superior a quinze dias úteis, contados da data do conhecimento do fato, sob pena de responsabilidade solidária (BRASIL, 2000).

Dessa forma, o Decreto n.º 7.690 de 02 de março de 2012, que aprovou a atual Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções Gratificadas do Ministério da Educação, possui em seu elenco a figura do Assessor Especial de Controle Interno.

Contudo, devido ao tamanho de sua estrutura organizacional, com 79 autarquias vinculadas, 25 fundações públicas e duas empresas públicas, a estrutura de controle não poderia ser centralizada em apenas uma assessoria, cada órgão teria que possuir uma unidade responsável pelo controle interno.

As ramificações do controle interno já se encontravam previstas no Decreto-Lei n.º 200/67 em seu artigo 13 alínea c, segundo o qual "o controle da aplicação dos dinheiros públicos e da guarda dos bens da União deveria ocorrer pelos órgãos próprios do sistema de contabilidade e auditoria" (BRASIL, 1967), sendo regulamentadas de forma mais consistente pelo artigo 14 do Decreto n.º 3.591/2000:

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

Parágrafo único - No caso em que a demanda não justificar a estruturação de uma unidade de auditoria interna, deverá constar do ato de regulamentação da entidade o desempenho dessa atividade por auditor interno (BRASIL,2000).

Sendo assim, cada uma das 106 entidades constantes da estrutura do Ministério da Educação, de acordo com o Decreto n.º 7.690 de 02 de março de 2012, como forma de alcançar a completude devidamente ramificada de seu sistema de controle interno, deve ter instituída e em funcionamento, de acordo com o Decreto n.º 3.591/00, uma unidade de auditoria interna ou no mínimo um auditor interno exercendo a função de controle.

Desse modo, a estrutura de Controle Interno do Ministério da Educação, na forma como determina hoje o Decreto n.º 3.591/00, que dispõe sobre a formatação do Sistema de Controle Interno no Poder Executivo Federal, é composta pelo Assessor Especial de Controle Interno do MEC e unidades de auditoria das respectivas entidades componentes da estrutura organizacional.

2.3.5.1 A Estrutura Formal de Controle Interno nas Universidades Federais do Brasil

As universidades federais brasileiras, algumas constituídas sob a forma de autarquias e outras de fundações públicas, devem, segundo o normativo que formata o Sistema de Controle Interno no Poder Executivo Federal - Decreto n.º 3.591 de 06 de setembro de 2000, possuir em sua estrutura organizacional uma unidade de auditoria interna, ou, no mínimo, um auditor interno responsável pelo controle interno, de acordo com o artigo 14.

Muito embora no artigo 8.º do Decreto n.º 3.591/00 as unidades de auditoria interna não sejam nominadas como integrantes do Sistema de Controle Interno no Poder Executivo, de acordo com o artigo 15 *caput*, parágrafos 2.º e 5.º do mesmo instrumento, esta vinculação existe, seja ela na forma de subordinação normativa ou de supervisão:

Art. 15. As unidades de auditoria interna das entidades da Administração Pública Federal indireta vinculadas aos Ministérios e aos órgãos da Presidência da República ficam sujeitas à orientação normativa e supervisão técnica do Órgão Central e dos órgãos setoriais do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, em suas respectivas áreas de jurisdição.

[...]

§ 2º A unidade de auditoria interna apresentará ao órgão ou à unidade de controle interno a que estiver jurisdicionada, para efeito de integração das ações de controle, seu plano de trabalho do exercício seguinte.

[...]

§ 5º A nomeação, designação, exoneração ou dispensa do titular de unidade de auditoria interna será submetida, pelo dirigente máximo da entidade, à aprovação do conselho de administração ou órgão equivalente, quando for o caso, e, após, à aprovação da Controladoria-Geral da União (BRASIL, 2000).

O fato de as unidades de auditoria interna não constarem no rol dos integrantes do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo é no mínimo questionável, já que, segundo estudiosos do Direito Administrativo, tais como Di Pietro (2012, p.70) e Meirelles (2009, p.677), o autocontrole deriva do "poder-dever de auto-tutela" do Estado, que é também executado por meio das auditorias internas.

Uma das respostas para essa situação seria a de que o tipo de controle executado por meio das auditorias internas ou auditores internos não tem escopo idêntico ao do Sistema de Controle Interno estabelecido nominalmente pelo Decreto n.º 3.591/2000. No entanto, tal suposição cai por terra ao se analisar o conteúdo do parágrafo 2.º do artigo 15, que afirma que "para efeito de integração de ações de controle" o plano de trabalho das auditorias ou auditores internos deve ser submetido à CGU, o que se justifica mediante racionalização de ações de controle e otimização de recursos humanos e materiais disponíveis, de acordo com o item 5, Seção I, Capítulo X do Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, anexo à Instrução Normativa 01/2001 da Secretaria Federal de Controle Interno.

O fato de as auditorias internas não constarem no rol de componentes do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo nominalmente, embora pareça de importância secundária, afeta a maneira como sua existência é encarada pelos gestores, e prova disso é o Acórdão n.º 2.731 de 2008 do Tribunal de Contas da União. O Acórdão foi resultado de uma Fiscalização de Orientação Centralizada –

FOC que ocorreu no Ministério da Educação, Ministério da Ciência e Tecnologia e Instituições Federais de Ensino Superior, cujo escopo era avaliar o relacionamento das instituições federais de ensino superior com suas fundações de apoio, que restou por avaliar a estrutura de controle interno das universidades. O resultado dos "achados" na FOC embasaram as determinações do Acórdão n.º 2.731/2008 – Plenário, que estabeleceu que num prazo de 180 (cento e oitenta) dias várias determinações fossem cumpridas no âmbito das universidades públicas federais, sendo que uma delas refere-se diretamente ao atendimento do que já havia sido disposto no Decreto n.º 3.591/2000, como exemplo:

9.2.21. promovam, em conjunto com o Conselho Universitário e demais setores envolvidos na questão, projeto e eventual normativo para a estruturação da auditoria interna da IFES, com a fixação de um número mínimo de servidores técnicos capazes de desenvolver a contento as atividades de controle administrativo, incluindo o relacionamento com fundações de apoio (TCU, BRASIL, 2008).

Neste diapasão, tem-se que os relatórios advindos da FOC verificaram a não existência ou, quando da existência, a falta de estruturação adequada da unidade de auditoria interna das IFES, em suma, o não atendimento pelos gestores ao Decreto n.º 3.591 oito anos após sua promulgação.

Ocorre que devido à extensão do Acórdão, que abarca várias situações complexas com relação às Fundações de Apoio, o prazo para seu cumprimento tem sido constantemente prorrogado pelo TCU, em virtude de pedidos e justificativas protocolados pelo MEC ante aquele órgão.

Ainda, a determinação do TCU para que os gestores, junto com seus Conselhos Universitários, promovam a formalização de normativo interno visando à estruturação adequada da unidade de auditoria interna tem uma justificativa legal, pois o Decreto n.º 3.591/00 assim o estabelece.

Da mesma forma, na iniciativa privada a auditoria interna subordina-se a níveis cada vez mais elevados, dada a necessidade de o auditor ser imparcial e se manter em uma condição autônoma e independente em relação à das pessoas e atividades que examina. O legislador entendeu ser este também o direcionamento a ser dado às unidades de auditoria interna federais. Assim, o Decreto estabeleceu em seu artigo 15, nos parágrafos 3.º e 4.º, como se daria essa subordinação:

Art. 15 [...]

§ 3º A auditoria interna vincula-se ao conselho de administração ou a órgão de atribuições equivalentes.

§ 4º Quando à entidade da Administração Pública Federal indireta não contar com conselho de administração ou órgão equivalente, a unidade de auditoria interna será subordinada diretamente ao dirigente máximo da entidade, vedada a delegação a outra autoridade (BRASIL, 2000).

Do mesmo modo, o Decreto restou por estabelecer competências a estas auditorias internas, de forma direta, como é o caso do parágrafo 6.º do artigo 15: "examinar e emitir parecer sobre a prestação anual de contas da entidade e tomadas de contas especiais", ou, de maneira indireta, como no parágrafo 1.º, submeter à apreciação da CGU seu plano de trabalho do exercício seguinte.

Contudo, não há vácuo nas atribuições das auditorias internas, uma vez que a Instrução Normativa n.º 01 de 06 de abril de 2001 da Secretaria Federal de Controle, que tem como anexo o Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal no item 13, Seção 1, Capítulo X, trata das unidades de Auditoria Interna das entidades da Administração Indireta:

- a) acompanhar o cumprimento das metas do Plano Plurianual no âmbito da entidade, visando comprovar a conformidade de sua execução;
- b) assessorar os gestores da entidade no acompanhamento da execução dos programas de governo, visando comprovar o nível de execução das metas, o alcance dos objetivos e a adequação do gerenciamento;
- c) verificar a execução do orçamento da entidade, visando comprovar a conformidade da execução com os limites e destinações estabelecidas na legislação pertinente;
- d) verificar o desempenho da gestão da entidade, visando a comprovar a legalidade e a legitimidade dos atos e examinar os resultados quanto à economicidade, à eficácia, eficiência da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, de pessoal e demais sistemas administrativos operacionais;
- e) orientar subsidiariamente os dirigentes da entidade quanto aos princípios e às normas de controle interno, inclusive sobre a forma de prestar contas;
- f) examinar e emitir parecer prévio sobre a prestação de contas anual da entidade e tomadas de contas especiais;
- g) propor mecanismos para o exercício do controle social sobre as ações de sua entidade, quando couber, bem como a adequação dos mecanismos de controle social em funcionamento no âmbito de sua organização;
- h) acompanhar a implementação das recomendações dos órgãos/unidades do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e do TCU;
- i) comunicar, tempestivamente, sob pena de responsabilidade solidária, os fatos irregulares, que causaram prejuízo ao erário, à Secretaria Federal

de Controle Interno, após dar ciência à direção da entidade e esgotadas todas as medidas corretivas, do ponto de vista administrativo, para ressarcir à entidade;

- j) elaborar o Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna – PAAAI do exercício seguinte, bem como o Relatório Anual de Atividade da Auditoria Interna RAAAI, a serem encaminhados ao órgão ou à unidade de controle interno a que estiver jurisdicionado, para efeito de integração das ações de controle, nos prazos estabelecidos nesta Instrução Normativa de Controle, no capítulo V item 5 incisos I e II;
- k) verificar a consistência e a fidedignidade dos dados e informações que compõem as contas do Presidente da República no Balanço Geral da União/BGU; e
- l) testar a consistência dos atos de aposentadoria, pensão, admissão de pessoal.

Além dessas atribuições, a regulação interna proveniente de deliberações de Conselhos Superiores Universitários pode, a seu critério, estabelecer outras, que serão sempre pautadas na observância dos princípios constantes do artigo 37 *caput* da Constituição Federal de 1988 com redação dada pela Emenda Constitucional n.º 19 de 1998: "legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência", e ainda pelos princípios da "legitimidade e economicidade" acrescentados pelo artigo 70 *caput*, de forma que todas as ações executadas no âmbito da auditoria interna garantam a supremacia do interesse público na execução do orçamento colocado à disposição das universidades federais públicas brasileiras.

2.4 GOVERNANÇA

O conceito de governança (*governance*) inicialmente ficou "restrito à noção de desempenho gerencial e administrativo – tendo sua origem em estudos e relatórios de agências multilaterais, em especial do Banco Mundial, no início da década de 1990" (MATIAS-PEREIRA, 2010, p.109).

Mello e Slomski (2010) afirmam que a origem do termo "boa governança" data do final dos anos de 1980 e início de 1990, tendo sido usado com a conotação de influenciar o desempenho econômico, incluindo nesta dimensão "a gestão do setor público, a responsabilidade organizacional, o Estado de Direito, a transparência do processo de tomada de decisões e acesso à informação" pelo Banco Mundial.

Ainda, segundo Landman e Häusermann *apud* Mello e Slomski (2010), o conceito surgiu por parte da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento

Econômico (OECD) e da União Europeia (EU), integrado nas suas exigências para proverem iniciativas de desenvolvimento, sendo mais tarde ampliado pelo "Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD) incorporando uma dimensão política, que inclui a legitimidade, a responsabilidade e a competência do governo, bem como a proteção dos direitos humanos por meio do Estado de Direito".

Inicialmente o termo era restrito e possuía como referência "a concepção de um bom governo e a da competência do Estado de executar de forma consistente as políticas públicas". No entanto a intensificação de seu debate no âmbito acadêmico levou à incorporação de outras variáveis (MATIAS-PEREIRA, 2010, p.109).

O termo governança foi se difundindo e ganhando importância e, apesar de ser, hoje, bastante amplo e variar de acordo com a área e enfoque em que é empregado, ainda não há uma inequívoca e operacional definição do conceito; "uma variedade de definições, bastante divergentes no âmbito de aplicação, fundamentos e objetivos, tem sido utilizada" (SANTISO *apud* MELLO e SLOMSKI, 2010).

Neste sentido, Alves (2001) afirma que o conceito de governança é

[...] frequentemente difuso, podendo ser aplicado tanto a métodos de gestão da empresa (governança corporativa) quanto a meios de preservação do meio ambiente (governança ambiental) ou formas de combate ao suborno e à corrupção de funcionários públicos (governança pública). Não obstante seu caráter difuso, o conceito de governança tem como ponto de partida a busca do aperfeiçoamento do comportamento das pessoas e das instituições.

No presente estudo, analisa-se a governança em dois ambientes distintos: o setor privado e o setor público.

2.4.1 Governança no Setor Privado

Embora originalmente o termo governança estivesse relacionado com questões de governo e Estado, foi na iniciativa privada que ele primeiramente se desenvolveu, mais especificamente nas empresas de capital aberto (MATIAS-PEREIRA, 2010, p.109).

De forma genérica, a governança corporativa surgiu como um "conjunto de regras que visam minimizar o problema da agência" (MARQUES, 2007).

Jensen e Meckling *apud* Almeida *et al.* (2010) afirmam que o problema da agência surge quando acontece a separação entre o dono da propriedade e o controle da propriedade nas organizações, pois há "diferenças de motivação, objetivos, assimetria de informação e preferências de risco que existem entre os proprietários e os gestores"; a base da teoria da agência é a de que há um mandatário (principal) e um ou mais agentes investidos de poder para representar seus interesses e tomar decisões em seu lugar.

Desta forma, faz-se necessário adotar princípios ou regras que minimizem os problemas da agência e garantam proteção a acionistas e credores. Logo, governança corporativa pode ser descrita como "os mecanismos ou princípios que governam o processo decisório dentro de uma empresa" (MARQUES, 2007).

Para Fontes Filho e Picolin (2008), o cenário onde a governança se desenvolveu levou a várias definições de governança corporativa, predominando, no entanto, "a vertente financeira, associando-a ao desenho de um sistema que facilite o acesso e o controle de investidores sobre as empresas das quais participam".

Já para Mello (2006), a governança corporativa ganhou ênfase "com o reconhecimento de excessos corporativos nos anos 80 e relatórios da mídia sobre os altos lucros nos casos de fraudes".

Tendo em vista as mudanças ocorridas no cenário mundial, principalmente as relativas ao mercado de capitais, os processos de fusões, privatizações, aquisições e o crescimento dos fundos de pensões, sobretudo nos Estados Unidos, reconhecido como o principal fornecedor de capital do mundo, muitos países promoveram mudanças em sua legislação com o objetivo de estabelecer regras transparentes e claras para garantir proteção aos investidores. Muitos países desenvolveram códigos baseados e orientados pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), buscando alinhar os interesses dos acionistas e gestores, levando estes últimos a protegerem os interesses dos acionistas (ALMEIDA *et al.*, 2010).

Neste sentido, Marques (2007) afirma que "a governança corporativa agrega valor, apesar de, isoladamente, não ser capaz de criá-lo". Portanto, ela não influencia na autonomia da organização, mas tende a equilibrar a qualidade do negócio, o lucro e a boa administração com uma gestão transparente e responsável.

Para Streit e Klering *apud* Mello e Slomski (2010), a boa governança passa a ser uma "fonte de vantagem competitiva e desempenha um papel importante para o desenvolvimento econômico e social".

A governança corporativa, para Carvalho *apud* Fontes Filho e Picolin (2008), revelou-se uma questão de interesse público, haja vista que o mercado de capitais é um mecanismo de financiamento de empresas ampliando o nível de liquidez do mercado, "tornando menos onerosa a captação de recursos para as empresas". No entanto, isso só acontece quando "se acrescem proteções legais aos investidores e ocorre um equilíbrio de direitos entre os acionistas majoritários e minoritários", o que, ocorrendo, resulta em promoção econômica e financeira para o país.

Para Oman e Blume *apud* Fontes Filho e Picolin (2008), existem outros ganhadores quando se trata do fortalecimento do mercado de capitais:

Para o governo, o crescimento desses mercados traz, como consequência, um maior fluxo de investimentos externos para o país e uma ampliação das fontes de capital para o desenvolvimento empresarial e a indução a projetos privados. Para a sociedade, a construção de um ambiente empresarial mais robusto se reflete diretamente no aumento da arrecadação de impostos e na expansão dos níveis de emprego. Da perspectiva dos empregados, práticas de transparência, orientação para criação de valor e prestação de contas tendem a promover um ambiente mais propenso à participação, meritocracia e desenvolvimento profissional, associados a gratificações por desempenho, além de dificultar a adoção de práticas clientelistas nas relações de e com superiores hierárquicos.

Sendo assim, a aplicação dos princípios da governança corporativa atingiu o *status* de "agenda" das instituições públicas que regulam e normatizam as relações no mercado de capitais. Um dos exemplos pode ser aquele relativo à criação da Lei de Sarbanes – Oxley (SOX) nos Estados Unidos em 2002, que foca a responsabilidade penal da diretoria, tendo como base os princípios da governança corporativa, tais como: ética na divulgação da contabilidade e preparação de informações financeiras. A Lei SOX buscou recuperar a perda de credibilidade pública nos gestores das empresas norte-americanas e veio como resposta e proteção dos acionistas contra fraudes (OLIVEIRA *apud* ALMEIDA *et al.*, 2010).

Para Matias- Pereira (2010, p.117), a governança corporativa

se apóia em princípios de transparência, equidade e prestação de contas, tendo como características principais a definição clara dos papéis e responsabilidades dos seus gestores na formulação, aprovação e execução das políticas e diretrizes referentes à condução dos negócios. Assim é fundamental o equilíbrio entre as questões econômicas, financeiras, ambientais e sociais do empreendimento, na busca de aperfeiçoar e estreitar as relações com acionistas, clientes, colaboradores, sociedade e demais *stakeholders*.

No Brasil, a Bolsa de Valores de São Paulo (BOVESPA) criou níveis diferenciados de governança corporativa no final do ano de 2000, buscando diminuir a assimetria informacional entre os investidores e as empresas que participam destes grupos, através de maior transparência nas informações divulgadas, e reduzir o custo de captação dos recursos no mercado. Os níveis de governança corporativa implantados foram: nível 1, nível 2 e Novo Mercado, sendo que o que diferencia cada um deles é o grau de comprometimento com as regras de governança especificadas pela BOVESPA, visando estimular o interesse dos investidores no mercado de capitais e valorizar as companhias (ALMEIDA *et al.*, 2010).

Ainda, no Brasil, um importante papel na divulgação e aperfeiçoamento das práticas de governança corporativa vem sendo desenvolvido pelo Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC), uma entidade sem fins lucrativos, fundada em 1995, para apoiar o fortalecimento do processo de implantação da governança corporativa no país. Como principal meio de divulgação o IBGC vem editando o Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa (CMPGC), lançado em 1999, que atualmente se encontra na quarta versão, datada de 2009 (MATIAS-PEREIRA, 2010, p.208).

Outra instituição brasileira que buscou divulgar a governança corporativa foi a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), criada pela Lei federal n.º 6.385/1976, para disciplinar o mercado de valores mobiliários e a atuação de seus agentes. Em 2002 ela lançou uma cartilha de governança corporativa, na qual definiu:

Governança corporativa é o conjunto de práticas que têm por finalidade otimizar o desempenho de uma companhia ao proteger todas as partes interessadas, tais como investidores, empregados e credores, facilitando o acesso ao capital. A análise das práticas de governança corporativa aplicada ao mercado de capitais envolve, principalmente: transparência, equidade de tratamento dos acionistas e prestação de contas.

Segundo Marques (2007), os princípios de governança corporativa se desenvolveram em diferentes vias, mas foi a OCDE que de um modo geral mais promoveu o tema, ao construir os princípios fundamentais: "direitos dos acionistas, tratamento equitativo dos acionistas, o papel dos terceiros fornecedores de recursos, acesso e transparência da informação e responsabilidade da diretoria e do conselho de administração", que se tornaram o ponto de partida para que tanto empresas como países estabelecessem seus próprios princípios.

Muito embora os princípios de governança tenham se desenvolvido para atender às empresas de capital aberto, suas boas práticas podem ser aplicadas a qualquer tipo de administração que tenha por objetivo o sucesso do empreendimento (MATIAS-PEREIRA, 2010, p.109), de forma que sua aplicabilidade no setor público não se exclui.

2.4.2 Governança no Setor Público

O embate travado entre Estado e sociedade relativo a volume de impostos pagos e retorno de benefícios (SLOMSKI *et al.*, 2010), ampliado através da tensão burocracia *versus* democracia, foi decisivo para a busca e construção de novos modelos de burocracias gerenciais (REZENDE, 2009).

Nas suas diferentes versões, as reformas gerenciais apresentam como questão básica a necessidade de produção e consolidação de novas matrizes institucionais orientadas por princípios de descentralização, *accountability*, inclusão social, e eficiência fiscal, fazendo emergir um conjunto de uma nova reflexão sobre os limites das formas tradicionais e burocráticas de gestão pública.

O Estado Democrático de Direito requereu uma administração pública voltada para a eficiência, mudança cuja implementação se deu mediante reformas administrativas. Por outro lado, a eficiência não poderia chocar-se com o princípio da legalidade. Desta forma, alguns países, como precursores, incluíram a discussão sobre governança corporativa aplicada ao setor público em suas reformas (BOGONI *et al.*, 2010). Mesmo porque, ainda que o setor privado e o setor público apresentem focos distintos à aplicação da governança, há questões comuns: "separação de propriedade e gestão (problemas de agência), instrumentos definidores de responsabilidade e poder, acompanhamento e incentivo na execução das políticas e objetivos definidos, entre outros" (MATIAS-PEREIRA, 2010, p.117).

Segundo Mello (2006, p.66-75), os países que iniciaram o debate e inclusão de questões que versavam sobre os princípios da governança corporativa no setor público foram a Austrália, o Canadá, os Estados Unidos, a Nova Zelândia e a Inglaterra, cada qual com um enfoque distinto. A distinção entre os enfoques muitas vezes se dá devido à recente discussão do tema, levando a diferentes matizes e evoluindo no sentido em que melhor se aplique a cada país.

Kissler e Heidemann (2006) afirmam que, não obstante não fazer parte das noções discutidas por Mello (2006), na Alemanha o conceito era amplamente utilizado quando se falava em continuidade do processo de modernização da administração pública, "mesmo sem saber exatamente seu significado", que para eles tem origem em modelos de desenvolvimento idealizados pela Organização das Nações Unidas (ONU) ou pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), cujo significado original referia-se a

[...] políticas de desenvolvimento que se orientavam por determinados pressupostos sobre elementos estruturais – como gestão, responsabilidades, transparência e legalidade do setor público – considerados necessários ao desenvolvimento de todas as sociedades.

Segundo Marques (2007), os princípios de governança corporativa apregoados pela OCDE são o ponto de partida e referência para todos os países que adotaram seus próprios princípios, que ao longo do tempo foram gerados obedecendo às necessidades e particularidades de cada um.

Mello (2006) fala das diferentes ênfases dadas pelos países precursores à implementação de seu processo de governança pública:

Na Austrália, os princípios focaram-se nos aspectos relativos ao ambiente administrativo, monitoramento e responsabilidade de prestar contas. No Canadá, a ênfase dada refere-se à transparência, à responsabilidade de prestar contas, à responsabilidade fiscal e à conduta ética do governo. Nos Estados Unidos, o princípio básico é a democratização das instituições políticas da nação. Na Nova Zelândia a ênfase foi com metas fiscais que culminaram na aprovação da LRF. Finalmente, na Inglaterra, a ênfase está baseada nos princípios gerais de governança corporativa: transparência, integridade, e responsabilidade de prestar contas.

Derivadas desta realidade pode-se encontrar várias conceituações dadas à governança pública, que Mello (2006, p.37), de acordo com a definição da Federação

Internacional de Contadores (IFAC) no estudo 13 do Comitê de Setor Público, também chama de governança governamental, a qual pode ser conceituada como

a proteção ao inter-relacionamento entre a administração, o controle e a supervisão, visando relacionar os objetivos políticos de maneira eficiente e eficaz e comunicar publicamente, isto é, providenciar uma prestação de contas para o benefício da sociedade (TIMMERS *apud* BOGONI *et al.*, 2010).

Ou, como na ótica de Löffler *apud* Kissler e Heidemann (2006):

uma nova geração de reformas administrativas e de Estado, que têm como objeto a ação conjunta, levada a efeito de forma eficaz, transparente e compartilhada, pelo Estado, pelas empresas e pela sociedade civil, visando uma solução inovadora dos problemas sociais e criando possibilidades e chances de um desenvolvimento futuro sustentável para todos os participantes.

Para Secchi (2009), o termo governança aplicado ao setor público

denota pluralismo, no sentido que diferentes atores têm, ou deveriam ter, o direito de influenciar a construção das políticas públicas. Essa definição implicitamente traduz-se numa mudança do papel do Estado (menos hierárquico e menos monopolista) na solução de problemas públicos. A Governança Pública também significa um resgate da política dentro da administração pública, diminuindo a importância de critérios técnicos nos processos de decisão e um reforço de mecanismos participativos de deliberação na esfera pública.

Percebe-se que embora sejam conceitos distintos, uns mais amplos outros menos, a governança pública sempre perpassa mudanças que englobam instrumentos de empoderamento e, conseqüentemente, maior participação do cidadão na administração do Estado.

Kissler e Heidemann (2006) entendem que o processo de implantação da governança pública está sempre associado a uma mudança na gestão política, com tendência a "recorrer cada vez mais à autogestão nos campos social, econômico e político, e a uma nova composição de formas de gestão daí decorrentes", agregando elementos como "a negociação, a comunicação e a confiança".

Isto porque a questão do problema de agência também se apresenta na gestão da coisa pública, que, segundo Araújo e Sanchez (2005), parte da assimetria de informação, pois as partes não possuem a mesma informação, colocando aquele que delegou o poder em desvantagem. Por essa razão, Marques (2007) considera a

accountability o pilar principal da governança pública, que deve transpassar a questão executiva e atingir o nível do poder legislativo.

Para Bresser-Pereira (2008) a *accountability* ou responsabilização permite que ocorra maior compromisso em relação à construção de políticas públicas e sua fiscalização, na medida em que ocorrem controle e verificação de resultados, criando mecanismo onde o cidadão mal representado não tenha como único instrumento de responsabilização e demonstração de insatisfação um controle posterior, que ocorre apenas a cada quatro anos nas eleições.

Neste diapasão, o processo da governança pública é mais do que uma mudança que visa modernização da burocracia existente; "ela é um conceito essencialmente democrático", em que a pressão da sociedade é bem-vinda como um fator de impulsão para mudança (MATIAS-PEREIRA, 2010, p.141).

Portanto, para que a governança pública se torne efetiva é necessária uma democracia participativa, na qual o Estado forneça instrumentos para que haja um controle efetivo da administração pública pela sociedade civil, de forma que o problema da agência seja minimizado.

Embora a discussão do conceito de governança com aplicação no setor público tenha se iniciado na década de 1980, em discussões do Banco Mundial e Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (ALMEIDA *et al.*, 2010), no Brasil a questão da governança pública é tratada pela primeira vez no Plano Diretor de Reforma do Aparelho do Estado (PDRAE), coordenado pelo Ministério da Administração e Reforma do Estado apenas em 1995 (MARE, BRASIL, 1995), onde é definida como "a capacidade do Estado de implementar de forma eficiente políticas públicas" (COSTA, 2008).

Para Bresser-Pereira (2007), o modelo de reforma apresentado no PDRAE, além de ser um modelo gerencial, era um "modelo estrutural de governança pública". Isto porque, o modelo de reforma apresentado no PDRAE, ocorreu em um ambiente democrático onde havia garantia de direitos civis, sociais e políticos, "onde o Estado enquanto sistema constitucional-legal deixava de ser uma democracia representativa para ser uma democracia participativa" (BRESSER-PEREIRA, 2008).

Conforme Bresser-Pereira (2008), tratava-se de um modelo estrutural, pois uma reforma gerencial dentro do ambiente público "leva de 30 a 40 anos para que se considere possível ser julgada completa". Isto se dá porque a mudança de mentalidade, a postura de cobrança tanto de resultados como de informações por parte do cidadão, são resultantes de um processo cultural que evolui junto com o processo democrático, que no caso brasileiro vem se consolidando e corresponde a componente importante para o estabelecimento da governança pública, não se confundindo com uma reforma apenas de cunho administrativo.

Peters e Pierre; Prats i Catalá *apud* Matias-Pereira (2010, p.141) demonstram que existem diferenças conceituais entre a reforma administrativa baseada no *New Public Management* e no movimento de governança no setor público, diferenças estas mostradas no quadro a seguir:

New public Management	Governança
É ideologicamente neoliberal e busca tornar as organizações públicas similares às privadas, reconhecendo apenas a diferença no produto a ser entregue.	É um conceito essencialmente democrático. O aumento das parcerias com o setor privado e com o terceiro setor é impulsionado pela crescente pressão da sociedade.
O principal foco são as práticas intraorganizacionais. Busca mudar o setor público, tornando-o próximo ao privado.	Tem foco interorganizacional e estimula as redes como forma alternativa para o alcance do interesse público. O setor público é responsável pelo controle político e pelo desenvolvimento de estratégias que sustentam a capacidade de ação do governo.
Sustenta-se pela ideologia neoliberal e busca a penetração das forças do mercado no setor público.	A governança é maleável em diferentes contextos ideológicos ou culturais.
A NPM não demonstra a mesma sensibilidade contextual e ideológica da governança.	A governança é multifacetada e plural, busca eficiência adaptativa e exige flexibilidade, experimentação e aprendizagem via prova e erro. Ela deriva da cultura política onde se insere.

Quadro 5 - Diferenças entre NPM e Governança
Fonte: Adaptado de Matias-Pereira (2010, p.141).

Assim, governança pública não se trata de uma mudança institucional ou de forma de gestão, muito menos de simples atendimento a regras, mas de uma mudança de mentalidade e comportamento de toda uma sociedade na aplicação quotidiana dos princípios por ela pregados.

2.4.2.1 Princípios de Governança Pública

Ao se buscar um quadro evolutivo do conceito e princípios de governança, é possível observar que o conceito surgiu com aplicabilidade no setor público, mas foi no ambiente privado que este evoluiu e teve seus princípios primeiramente definidos.

A International Federation of Accountants (IFAC), no estudo 13 do Comitê de Setor Público, através do relatório do comitê dos aspectos financeiros de governança corporativa conhecido como *Cadbury report*, em 1992 definiu governança corporativa e identificou os seus três princípios fundamentais como sendo: transparência (*openness*), integridade (*integrity*) e responsabilidade de prestar contas (*accountability*), princípios estes que precisam ser adaptados para o uso no setor público (IFAC, 2001).

Outros institutos conhecidos também definiram princípios básicos de governança corporativa, tais como o *Australian National Audit Office* (ANAO), em 2002, através do relatório de auditoria n.º 18 (MARQUES, 2007), e o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC), em 2009.

Assim como o conceito de governança evoluiu, ampliou-se e, embora possua vertentes comuns, não é uma unanimidade devido às suas multifaces e aplicações, ocorre o mesmo com os princípios da governança aplicados ao setor público. Segundo Marques (2007), embora existam pontos de referência, os princípios da governança pública evoluíram de forma tão ampla que foram desenvolvidos princípios próprios inclusive abarcando temáticas como é o caso da *e-governance*, governança de meio ambiente etc.

Desta forma, não seria possível discorrer sobre toda a gama que hoje existe em torno deles, pois o conceito, bem como os princípios, permitem uma adaptabilidade de acordo com a cultura política onde se inserem (MATIAS-PEREIRA, 2010, p.141), embora os autores que tratam do tema, mesmo que em áreas específicas da governança pública, tenham pontos comuns.

O primeiro ponto de convergência encontrado sobre os princípios da governança no setor público parece ser relativo à *accountability*, conforme Marques (2007), Bresser-Pereira (2008), Matias-Pereira (2010, p.137), Bogoni *et al.* (2010).

Accountability, conceito traduzido como responsabilização ou responsabilidade de prestar contas, caracteriza-se pela identificação e articulação clara das responsabilidades e das relações entre os *stakeholders* e os gestores a fim de que apresentem os resultados esperados (MATIAS-PEREIRA, 2010, p.137).

A conceituação de *accountability* dada por Mello (2006), baseada na definição da IFAC, é muito próxima daquela proposta por Marques (2007), e apresentam como pontos comuns: a clara identificação dos envolvidos, suas responsabilidades pelo *que*,

perante quem e quando, bem como o reconhecimento de todos os envolvidos na relação e que resultados se esperam.

Para Castor (2000, p.169), *accountability* seria melhor traduzida por imputabilidade, segundo a qual os agentes do Estado "têm a obrigação de responder por suas decisões, ações e omissões".

Dentro de um viés democrático, Miguel (2005) conceituou *accountability* como algo próximo de "responsividade", o que, segundo ele, seria a

[...] capacidade que os constituintes têm de impor sanções aos governantes, notadamente reconduzindo ao cargo aqueles que se desincumbem bem de sua missão e destituindo os que possuem desempenho insatisfatório. Inclui a prestação de contas dos detentores de mandato e o veredicto popular sobre essa prestação de contas. É algo que depende de mecanismos institucionais, sobretudo da existência de eleições competitivas periódicas, e que é exercido pelo povo.

Bresser-Pereira (2008), no entanto, acredita que o conceito de responsabilização que permite que ela ocorra apenas em cada período eleitoral não abarca totalmente sua aplicabilidade, pois para ele a consequência de responder por responsabilidades conferidas deve ocorrer a qualquer tempo e de outras formas além daquela.

Neste sentido, Page *apud* Alcantara (2009, p.40) considera que existem "quatro tipos de *accountability*: a legal, baseada na legislação e no controle externo; a hierárquica, com controle interno e regras administrativas; a política, com o controle exercido por grupos de pressão; e a profissional, exercida pelos próprios grupos de trabalho".

No contexto brasileiro é possível verificar a existência das quatro, enquanto formas de controle. Contudo, para Miguel (2005) a *accountability* derivada do controle deve ser analisada de forma mais cautelosa, já que para ser exercida pelo cidadão comum, em uma democracia participativa, sua efetivação requer a superação de muitos obstáculos, entre eles o custo de obtenção da informação, o que leva a outro pilar da governança pública: a transparência.

A transparência surge como um princípio da governança pública no *Cadbury report*, em 1992 (MELLO, 2006), e também no relatório de auditoria n. 18 da *Australian National Audit Office* (ANAO) em 2002 (MATIAS-PEREIRA, 2010, p.136).

Transparência equivale à abertura, em providenciar aos *stakeholders* comunicações completas, seguras, claras, tempestivas e efetivas que levem à confiança no processo de tomada de decisões e ações de gestão (MATIAS-PEREIRA, 2010, p.137). No entanto, além da obrigação de informar, a administração deve cultivar no cidadão o desejo pela informação (BOGONI *et al.*, 2010). Assim,

Transparência é mais do que estruturas ou processos. Ela é também uma atitude e uma crença entre os jogadores-chaves: políticos, funcionários públicos e outros interessados, que a informação deve ser compartilhada e não é propriedade particular de nenhum entre – é um recurso público. (IFAC, 2001).

Bogoni *et al.* (2010), em trabalho relativo ao caso brasileiro, tratam a Lei Complementar n.º 101/2001, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, como um exemplo de aplicação dos princípios de *accountability* e transparência, aplicado à gestão fiscal, visto que a lei estabelece em seu artigo 48 "um conjunto de demonstrativos obrigatórios aos quais será dada ampla divulgação através de meio eletrônico de acesso público".

No entanto, deve-se atentar ao fato de que a simples disponibilização da informação não significa que esta seja inteligível ao seu usuário, o que, de acordo com Miguel (2005), seria uma forma de redução da *accountability*, já que, quando o significado daquilo que se está demonstrando não é claro, não é possível dar o peso justo à informação, rebaixando o sentido de democracia, uma vez que se acaba "transformando a interlocução sobre as alternativas políticas em mera avaliação impressionista do impacto da ação governamental sobre a vida de cada indivíduo [...] limita-se a uma forma de controle de corrupção e elimina a apreciação de políticas substantivas".

Isto porque, para que a efetividade da transparência ocorra é necessária a existência de três elementos, dos quais a publicidade na divulgação das informações é apenas um, sendo importante ainda a compreensibilidade das informações de forma que ela seja orientada ao perfil dos usuários e utilidade para decisões, que está fundamentada na relevância delas (PLATT NETO *et al. apud* BOGONI *et al.*, 2010).

Neste ponto, Castro (2008, p.281) diferencia a prestação anual de contas da *accountability* e transparência. Nas contas anuais se apresentam balanços,

demonstrativos financeiros, e se avalia o cumprimento de normas. Na *accountability* o mais importante é prestar contas da missão, objetivos e programas e de sua efetividade quanto a soluções que a sociedade espera em consonância com os problemas identificados e materializados no orçamento.

Desta forma, a Lei de Responsabilidade Fiscal pode ser considerada, agregada ao princípio constitucional da publicidade, como o princípio de uma gestão fiscal responsável e da implantação de conceitos de governança na gestão pública, embora, principalmente no caso dos municípios, sua implementação não tenha sido satisfatória (BOGONI *et al.*, 2010).

Tal situação se configura, muito embora tenha havido aprimoramentos na LRF, que ocorreram através da Lei Complementar n.º 131/2009, os quais fixaram a divulgação em tempo real de dados financeiros e orçamentários bem como prazo para atendimento das determinações, com um padrão mínimo de qualidade estabelecido pelo Poder Executivo Federal.

Segundo Corrêa e Oliveira (2011), que efetuaram estudo nos portais (*sites*) de municípios com população superior a 50 mil habitantes no Estado do Paraná, o cumprimento à regra é efetivo, no entanto a aplicação dos conceitos de governança é maculada pela dificuldade de acesso, localização e compreensão das informações por parte dos usuários.

Vislumbra-se, portanto, que embora a legislação brasileira no tocante à LRF e à Lei Complementar n.º 131/2009 estabeleça um código rígido a ser cumprido, ela não resolve por completo a questão da transparência ou fomenta a *accountability*, dado que, embora a Lei estabeleça qualidade na disponibilização da informação, este conceito é relativizado na prática, não resultando em linguagem acessível àqueles que não trabalham com orçamento e finanças públicas, de forma que sua compreensão pode requerer um certo grau de capacitação que não se encontra facilmente disseminado na sociedade.

Outro fator que dificulta a compreensão e, conseqüentemente, que o aprendizado da população leiga ocorra é a falta de padronização na disponibilização das informações, que difere de padrão mínimo de qualidade das informações.

Neste diapasão, o trabalho efetuado por Corrêa e Oliveira (2011) nos municípios paranaenses mostra com clareza que o padrão mínimo de qualidade (se considerado apenas informações) não resulta em *accountability* ou transparência,

visto que a falta de padronização dos portais (*design*) dificulta a navegabilidade e, portanto, impede a criação de padrões comparativos.

Castro (2008, p.281) discorre que a implantação da *accountability* no Brasil extrapola a transparência e "depende de uma série de condicionantes, sendo que uma delas é a nova relação que deve existir entre dirigentes públicos e cidadãos, o que vai exigir, necessariamente, uma mudança cultural da sociedade brasileira".

Essa mudança cultural passa por outro princípio consagrado também no *Cadbury report*, em 1992 (MELLO, 2006), e relatório de auditoria n. 18 da *Australian National Audit Office* (ANAO), em 2002 (MATIAS-PEREIRA, 2010, p.136), o da integridade.

O princípio da integridade, constante no relatório de auditoria n. 18 da ANAO, foi descrito da seguinte maneira:

A integridade tem a ver com honestidade e objetividade, assim como altos valores sobre propriedade e probidade na administração dos fundos públicos e gestão dos negócios da entidade. Ela é dependente da eficácia do controle estabelecido e dos padrões pessoais e profissionalismo dos indivíduos dentro da organização. A integridade reflete-se nas práticas e processos de tomada de decisão e na qualidade e credibilidade do seu relatório de performance (BARRET *apud* MARQUES, 2007).

Mello (2006), baseado no *Cadbury report*, e Matias-Pereira (2010, p.136) definem o princípio de integridade no âmbito da governança pública quase que de forma idêntica à do relatório de auditoria n. 18 da ANAO.

A aplicação do princípio da integridade na administração pública requer a promoção e elevação de um padrão ético na organização de forma que a expectativa da sociedade quanto à conduta dos agentes públicos seja a baliza de valores, apoiada no desdobramento destes valores em normas de conduta claras que explicitem de forma prática como observá-los (MATIAS-PEREIRA, 2010, p.177).

Observa-se, no entanto, que os valores éticos não são o único componente condicionante do princípio da integridade; o controle é o outro pilar. O grau de confiabilidade "dos relatórios internos e externos, da complacência com as leis aplicáveis, regulamentos e políticas internas" (MELLO, 2006) precisa atingir um nível de aplicabilidade e percepção por parte dos gestores públicos e, assim, se aliar aos valores pessoais e profissionais e efetivamente estabelecer o princípio da integridade.

Embora os relatórios internacionais da IFAC e da ANAO possuam apenas *accountability*, transparência e integridade como pontos convergentes, Slomski (2005, p.132) acrescenta mais um princípio básico adaptado do código de melhores práticas de governança corporativa editado pelo Instituto Brasileiro de Governança Corporativa, em 2009, o da equidade.

O princípio da equidade teve sua aplicação caracterizada pelo IBCG como "tratamento justo de todos os sócios e demais partes interessadas (*stakeholders*), sendo que atitudes ou políticas discriminatórias, sob qualquer pretexto, são totalmente inaceitáveis" (IBGC, 2009).

De certa forma, o princípio da equidade encontra-se firmado na Carta Magna de 1988, quando em seu artigo 5.º *caput* estabelece que "Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza [...]". Outro princípio constitucional que se soma ao da igualdade que pode ser tomado como garantia à equidade de tratamento é apregoado no artigo 37 *caput* e se encontra entre os princípios sob os quais a ação da Administração Pública deve se pautar: impessoalidade.

Entre outras externalidades positivas da aplicação do princípio da equidade, uma delas seria o reforço ao expurgo do patrimonialismo na gestão pública, através da promoção do bem-estar social, o que requer o cumprimento do princípio da igualdade inclusive na diferenciação dos desiguais, o que, não ocorrendo, segundo Moraes (2012, p.35), "seria abusivo e arbitrário, ferindo o próprio princípio da igualdade".

Não obstante em termos econômicos a contribuição, através de impostos, para o funcionamento do Estado não ocorra de forma linear, uma vez que a própria Constituição assim o delineou ao estabelecer em seu artigo 145, inciso III parágrafo primeiro que "sempre que possível os impostos terão caráter pessoal e serão graduados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte [...]", o princípio da equidade na governança pública, semelhante à governança privada, considera todos os contribuintes em patamar de igualdade.

Nesse sentido, a aplicação dos princípios constitucionais da igualdade e impessoalidade, somados à equidade, resultariam, no entendimento de Comparato (1996, p.59), que a igualdade de condições sociais, como meta a ser alcançada, não é possível apenas por meios legais, mas decorre da aplicação de políticas ou programas de ação estatal.

Slomski (2005, p.132) afirma que a produção do bem-estar social requer o reconhecimento da equidade entre os habitantes de uma sociedade, tanto na aplicação de políticas públicas, ações dos governantes, como na gestão da coisa pública.

Ante o exposto, resta claro que de alguma forma, seja ela por meio de dispositivos constitucionais ou infraconstitucionais, a base para o estabelecimento da governança pública está posta na legislação brasileira, mas precisa ser entendida e aplicada para além de dispositivos legais, como uma mudança de postura, comportamento, posicionamento da Administração Pública ante os seus administrados.

2.5 PRINCÍPIOS DE GOVERNANÇA PÚBLICA APLICADOS À AUDITORIA

Para a *International Federation of Accountants* (IFAC) "Auditoria é uma verificação ou exame feito por um auditor dos documentos de prestação de contas com o objetivo de habilitá-lo a expressar uma opinião sobre os referidos documentos de modo a dar aos mesmos a maior credibilidade" (IFAC *apud* MARQUES e ALMEIDA, 2004).

Da mesma forma que a contabilidade, a auditoria tem sua origem na necessidade de controle sobre o patrimônio. A concepção atual de auditoria origina-se no século XIX, na Europa, após a Revolução Industrial, "consistindo na comprovação da veracidade da informação contida nas demonstrações financeiras" (ALMEIDA, 2004).

No Brasil, embora haja relatos da prática deste tipo de controle sendo exercida desde o início do século passado em filiais brasileiras de empresas estrangeiras, para as empresas nacionais a auditoria necessitou de determinação legal para sua adoção. A Lei nº 4.728 de 1965, que trata da regulação do Mercado de Capitais, bem como as Leis nº 6.385 e nº 6.404, ambas de 1976, que criaram, respectivamente, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e as Sociedades por Ações, foram marcos para a consolidação da Auditoria Independente no Brasil, como forma de garantir segurança ao mercado de valores mobiliários (CARVALHO e PINHO, 2004).

Para realizar seu trabalho, os auditores independentes precisavam ter "acesso a informações e documentos que levassem a um conhecimento mais profundo e análises das diferentes contas e transações" (CASTRO, 2008, p.157). Para isso eram destacados funcionários das próprias empresas, que no desempenho desta

função aprendiam e dominavam as técnicas de auditoria a ponto de utilizá-las "em trabalhos solicitados pela própria administração", a qual não demorou a ter a percepção da possível redução de custos com a auditoria externa no caso de possuir em sua estrutura um serviço contínuo de conferência diferenciado e revisão, berço da auditoria interna.

A compreensão do nascedouro histórico da auditoria independente e da auditoria interna torna-se útil para o entendimento de que seus objetivos, embora tenham o mesmo ponto de partida, são bastante distintos.

Devido a sua origem, a auditoria independente ou externa é tida, sobretudo, como uma atividade cujo foco é o controle econômico financeiro (ALMEIDA, 2004), de forma que a expectativa final do trabalho de um auditor independente é a avaliação de risco econômico financeiro, traduzido em sua

manifestação, através de um parecer, sobre se as demonstrações contábeis de uma entidade representam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira dessa, o resultado das suas operações, as mutações do seu patrimônio líquido e as origens e aplicações de seus recursos, de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos, ou não (ANTUNES, 2006).

É perceptível que a auditoria independente ou externa está focada na detecção de riscos e fraudes econômico-financeiras, mesmo porque historicamente nasceu para prestar contas a diversos *stakeholders*, com destaque especial aos proprietários e investidores.

A auditoria interna, por sua vez, nasceu do "enfoque no controle administrativo, cujo objetivo era avaliar a eficácia, a eficiência e a efetividade da aplicação dos controles internos" (CASTRO, 2008, p.157), de forma que o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), através da Resolução n.º 986 de 2003, definiu Auditoria Interna da seguinte forma:

A Auditoria Interna compreende os exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações, metodologicamente estruturados para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controles internos integrados ao ambiente e de gerenciamento de riscos, com vistas a assistir à administração da entidade no cumprimento de seus objetivos.

Note-se, na definição dada pelo CFC, que a auditoria interna consiste em uma atividade de assessoramento à administração da própria entidade, a fim de garantir o alcance de seus objetivos.

Neste diapasão, percebe-se que, embora com *stakeholders* e escopos distintos, a auditoria externa e a auditoria interna, que nada mais são do que instrumentos de controle, têm como objetivo, em última análise, a continuidade da instituição, que no caso da iniciativa privada é representada pelo lucro e, no caso da administração pública, a prevalência do princípio do interesse público e a continuidade do Estado representada pela busca do bem comum de seus cidadãos.

O Estado, ente jurídico e social, precisou evoluir a fim de responder às demandas da sociedade, muitas vezes alargando o âmbito de suas competências, fazendo uso de recursos escassos (MARQUES e ALMEIDA, 2004), sendo que, no contexto de um Estado Democrático de Direito, "os cidadãos (*shareholders* – 'acionistas' do Estado) requerem deste 'ente' o provimento às suas demandas mínimas, em contrapartida às contribuições exigidas para a manutenção e continuidade da máquina pública" (FERNANDES e OLIVEIRA, 2011).

Na medida em que o Estado e, conseqüentemente, a Administração Pública passavam por evoluções, o processo de controle precisava acompanhá-los. O princípio da legalidade, que ao longo dos anos era a base e o propósito do controle (processo), precisou conjugar a vertente tradicional a outros indicadores indispensáveis ao processo decisório (MARQUES e ALMEIDA, 2004).

Destaque-se que Smith e Goddard *apud* Alcântara (2009, p.37), discorrendo sobre a questão dos instrumentos de controle e avaliação do setor público, consideram o uso de indicadores algo bastante complicado, "já que estes podem não refletir aspectos importantes da organização pública por se tratarem de representações parciais de fenômenos complexos", de forma que nem todos os instrumentos utilizados para auditorias privadas são compatíveis com o setor público.

No Brasil, a Lei n.º 4.320 de 17 de março de 1964, "ao instituir normas gerais de direito financeiro para o controle dos orçamentos e balanços da União, extensivo aos Estados, Municípios e Distrito Federal, direcionou o foco do controle a três dimensões: processo administrativo, conduta do agente e ação da entidade", sendo que apenas a partir de 1995 o controle com foco no resultado passou a ser adotado, incorporando o princípio da eficiência (CASTRO, 2008, p.70).

O princípio da eficiência foi alçado pela Emenda Constitucional n.º 19 de 1998, sem, contudo, indicar os critérios ou indicadores para aferir tal eficiência (LEAL, 2006, p.133-134), de forma que para Bandeira de Mello (2009, p.122) a

avaliação da eficiência não pode ocorrer à revelia do princípio da legalidade, que em suma corresponde à regra.

Resta, assim, o vácuo entre aquilo que é legalmente passível de avaliação e pode ser considerado na execução do trabalho do auditor governamental e a expectativa da sociedade em relação ao seu trabalho e à divulgação deste. Isto porque, segundo Marques e Almeida (2004), em um contexto democrático participativo o cidadão adquire um novo papel e torna-se um elemento fundamental na gestão pública, pois é a ele que a informação se dirige.

Desse modo, faz-se necessário elaborar modelos de relatórios, pareceres, prestações de contas capazes de maximizar a compreensão do cidadão sobre a estrutura complexa existente na Administração e o valor dos serviços produzidos no uso e controle dos recursos públicos, de forma que a auditoria agregue valor na aproximação dos objetivos do Agente aos do Principal (cidadão) (SLOMSKI, 2005, p.34).

A mudança que a sociedade espera em relação à superação da assimetria informacional é possível à medida que a função de controle exercida pela auditoria pública adote os princípios de governança da mesma forma que se subordina aos constitucionais.

Esta adoção de princípios traz resultados reais, sem olvidar da legalidade, uma vez que, segundo Canotilho (1991, p.1144-1145), "os princípios apresentam um grau de abstração relativamente elevado, são vagos e indeterminados se comparados às regras, são normas de otimização e se comportam em diferentes níveis de concretização, coexistindo com as regras".

Neste sentido, os princípios de governança pública aplicados à auditoria resultariam num processo de fortalecimento da democracia, pois um controle que enfoca resultados do ponto de vista da sociedade, segundo Bresser-Pereira e Spink (2006, p.117), "ajuda a elucidar os resultados do governo, garantindo que este atente para o interesse público".

Assim como os princípios da governança corporativa, quando aplicados, alcançam objetivos tangíveis, os princípios da governança pública, por semelhança, também o fazem.

Accountability (prestação de contas), *disclosure* (transparência) equidade de tratamento aos *stakeholders* (cidadãos) e integridade (que inclui tanto a ética como confiabilidade do controle) "geram aproximação com a comunidade e maior participação do cidadão como parceiro e agente fiscalizador". Relatórios de auditoria preparados sob o enfoque destes princípios levam, em efeito cascata: à valorização das ações governamentais através de sua evidenciação de desempenho perante a sociedade, à implementação de ações de melhoria e à potencialização no uso dos recursos públicos (SLOMSKI, 2005, p.130-131).

A aplicação dos princípios de governança à auditoria pública, bem como a divulgação dos resultados auferidos por esta, tornou-se questão de importância imperativa, visto que, segundo Castro (2008, p.35), o aparato estatal é grande e complexo e "não dispõe de mecanismos naturais de correção de desvios como ocorre nas atividades privadas, onde a competição e o lucro funcionam como potentes instrumentos para reduzir desperdícios, melhorar o desempenho e alocar recursos de forma mais eficiente".

Assim, a aplicação dos princípios de governança pública à auditoria leva à superação do modelo tradicional de prestação de contas baseado apenas na vertente tradicional do controle da legalidade e assume um novo relevo: relevância, confiabilidade e transparência da informação, resultando em credibilidade do Estado Democrático junto a seus cidadãos (MARQUES e ALMEIDA, 2004).

2.6 O PAPEL DA CGU NO PROCESSO DE IMPLANTAÇÃO DA GOVERNANÇA PÚBLICA NO BRASIL

Segundo Matias-Pereira (2010, p.188), atualmente "existe um consenso de que a boa governança e a ética são essenciais para erradicar a pobreza e para a adesão a um desenvolvimento sustentável". Neste sentido, se o modelo de desenvolvimento adotado pelo Estado não erradica a miséria direcionando o crescimento da nação para a qualidade de vida, econômica e social, adequada a sua população, ele não poderá ser considerado sustentável.

Daí se falar na busca do "desenvolvimento sustentável", que para Matias-Pereira (2010, p.29) consiste em "um processo de mudança social e elevação das

oportunidades da sociedade" com a compatibilização de vários fatores que envolvem a questão social, econômica, ética e ambiental.

Com razão pode-se deduzir que quanto mais amadurecida uma sociedade maior sua sensibilidade quanto à característica finita dos recursos naturais e às injustiças sociais provocadas pelo modelo de desenvolvimento vigente, de forma que o reconhecimento da inadequação de um padrão vigente será a premissa fundamental para sua mudança na busca da sustentabilidade (BECKER *apud* SILVA, 2010, p.41).

À luz de Matias-Pereira (2010) e Silva (2010), que consideram o desenvolvimento sustentável "um processo" de mudança e amadurecimento, faz-se necessário o debate acerca das questões ligadas a políticas públicas, sua implantação, instrumentos de planejamento e gestão pública, obstáculos para a mudança do paradigma vigente com intenção de sustentabilidade - não apenas no palco do governo mas da sociedade como um todo.

Este processo de amadurecimento, por sua vez, está diretamente ligado ao avanço dos valores democráticos e requer um novo posicionamento governamental, de forma que a evidenciação dos resultados da gestão pública tornou-se uma questão de democracia (CAMPOS *apud* SLOMSKI, 2005, p.118).

No Estado Democrático de Direito, "a participação do cidadão é obrigatória, por ser o direito de propriedade estatal difuso; quando não ocorre a vigilância do 'olho do dono' como na empresa, abre-se margem para o surgimento de grupos de pressão, internos ou externos ao aparelho estatal, que procuram explorar o interesse e patrimônio públicos em proveito próprio" (CASTRO, 2008, p.35).

Neste diapasão, paralelamente ao fortalecimento do processo democrático no país ocorre também uma mudança de paradigma sobre o controle na aplicação dos recursos públicos: de um controle institucionalizado e burocrático para um controle social, em que os cidadãos exercem efetivamente acompanhamento e fiscalização das ações do Estado com vistas ao resultado social atingido.

A própria "democratização do Estado tem como um de seus pressupostos o controle do seu aparelho pela sociedade civil", sendo a transparência do Estado um requisito essencial (MATIAS-PEREIRA, 2010, p.183).

Historicamente, no Brasil, os órgãos que possuem maior gama de acesso a essas informações são os órgãos de controle, por força do Decreto-Lei n.º 200/1967, que em seu artigo 75 reza:

Os órgãos da Administração Federal prestarão ao Tribunal de Contas, ou suas delegações, os informes relativos à administração dos créditos orçamentários e facilitarão a realização das inspeções de controle externo dos órgãos de administração financeira, contabilidade e auditorias (BRASIL, 1967).

Desta forma, o acesso às informações governamentais sobre planejamento, aplicações, execuções, era detido por uma minoria em detrimento de uma grande maioria, o que impedia, e ainda impede, um efetivo controle e participação social.

Para que o controle social seja efetivo é necessário que o Estado crie mecanismos de participação do cidadão, sendo um deles a produção e divulgação de informações que "provoquem" a sociedade à manifestação. Neste sentido, a "qualidade" do que se conhece faz toda a diferença no momento da avaliação.

Este "fortalecimento nas relações entre Estado e sociedade constitui-se em um importante investimento que leva ao aperfeiçoamento das políticas públicas, elemento fundamental da boa governança, permitindo ao governo obter novas fontes de idéias relevantes, informações e recursos para a tomada de decisões" (MATIAS-PEREIRA, 2010, p.192).

Utilizando-se aqui o conceito de Governança proposto por Secchi (2009, p.358), em que ela representa "um conjunto adequado de práticas democráticas e de gestão que ajudam os países a melhorar suas condições de desenvolvimento econômico e social", e também o entendimento de Bogoni *et al.* (2010, p.124), para quem a Governança Pública é construída sobre os pilares da "responsabilidade de prestar contas, a transparência, a participação, o relacionamento e a eficiência" , pode-se inferir que a discussão acerca do aumento do nível de Governança no âmbito da administração pública brasileira não é um assunto recente, tendo se tornado objetivo nominal do Estado a partir do Plano Diretor de Reforma Administrativa do Estado, em 1995 (MARE, BRASIL, 1995), e que sua a implantação constitui um processo que vem se estabelecendo ao longo dos anos.

Nesse sentido, lançar os pilares da governança pública num país de extensão continental onde a administração pública é marcada pelo alto grau de descentralização das ações, multiplicidade de rotinas de trabalho, burocracia, baixo grau de troca de informações e grande produção de dados sem padrões preestabelecidos de formatação e agrupamento comprometia profundamente um de seus pilares: a transparência.

Faltava um ente centralizador e normatizador que trabalhasse de forma a integrar os muitos controles institucionais existentes dentro de um sistema que funcionasse em prol da transparência pública e disponibilizasse ao cidadão informações confiáveis, adequadas ao uso e em tempo real.

Um marco neste processo ocorre com a criação da Controladoria Geral da União (CGU), em 2003, através do Decreto n.º 4.923, como órgão central na estrutura de controle interno do Poder Executivo Federal, "a quem compete desenvolver funções de controle interno, correição, ouvidoria, além das ações voltadas para a promoção da transparência e para a prevenção da corrupção" (MATIAS-PEREIRA, 2010, p.195).

Dentre as várias atividades desempenhadas pela CGU com a finalidade de cumprir suas funções, uma delas se destaca no caso do estabelecimento dos princípios de governança pública com a atividade complementar de controle social, estabelecida nos termos do item 4 seção II do Manual do Sistema de Controle Interno, aprovado pela Instrução Normativa n.º 01 de 06 de abril de 2001:

A criação de condições para o exercício do controle social sobre os programas contemplados com recursos oriundos dos orçamentos da União visa fortalecer este mecanismo complementar de controle público, por intermédio da disponibilização de informações sobre as atividades desenvolvidas, particularmente no que se refere à avaliação da execução dos programas e avaliação da gestão.

Neste diapasão, uma das iniciativas da CGU foi a criação, em 2004, do Portal da Transparência Pública, que permite ao cidadão o acompanhamento da execução da despesa pública em todo o âmbito federal, bem como dos valores federais que foram repassados aos Estados, Distrito Federal e Municípios. Esta iniciativa abriu caminho para que a Portaria Interministerial nº 140, de 16 de março

de 2006, determinasse a cada órgão e entidade da administração pública federal que mantivesse sua própria Página de Transparência com informações detalhadas relativas à execução orçamentária e financeira.

Outra iniciativa da CGU foi a Rede Transparência, onde, a partir de um único *site* o cidadão tem acesso a projetos e ações de âmbito federal que se desenrolam em vários Ministérios, incluindo informações sobre valores de bolsas, convênios, contratos, repasses, liberação de recursos e ingresso nos programas.

Ainda, no intuito de promover a participação popular e estimular o controle social por meio de um processo educacional, que leva o cidadão a participar do processo de gestão dos recursos de seu município, foi lançado o programa Olho Vivo no Dinheiro Público, que possui inclusive divulgação entre escolas da rede municipal, atuando como educação cidadã.

Na área de combate e prevenção à corrupção, a Secretaria de Prevenção da Corrupção e Informações Estratégicas (SPCI) criou o Observatório da Despesa Pública, que nada mais é que uma unidade que trabalha com banco de dados de diversas entidades governamentais, filtrando dados e gerando informações estratégicas para áreas de controle, a fim de proporcionar uma atuação proativa com relação à corrupção. Entendendo-se aqui, dentre as várias definições que possa ter, a corrupção como "o uso do poder de um cargo público, à margem da lei, para a obtenção de ganhos privados" (ARAÚJO e SANCHEZ, 2005).

A corrupção é uma das questões a serem enfrentadas pela sociedade que visa à sustentabilidade econômica e social, isto porque ela representa um alto custo para o país. Uma vez que os recursos são escassos, o mau emprego destes gera hiatos de investimento público, refletindo no contrassenso da governança pública.

No intuito de clarificar o impacto da corrupção no crescimento do país, a Federação das Indústrias do Estado de São Paulo (FIESP) divulgou um estudo, de agosto de 2010, relativo ao custo da corrupção no Brasil, estimando que este estivesse na ordem de R\$ 50,8 bilhões a R\$ 84,5 bilhões (valores em reais no ano de 2010). Trata-se de uma monta cuja destinação deveria ser pública, mas que sofreu um desvio de finalidade, impactando substancialmente os rumos das políticas públicas no país (FIESP, 2011).

Matias-Pereira (2008, p.23) considera que "a corrupção provoca consequências econômicas relevantes", pois "de cada unidade monetária investida boa parte é desperdiçada, o que implica em um investimento, de fato, menor", onerando a riqueza da nação e seu crescimento econômico.

Nesse cenário, evidencia-se que a existência e aplicação de ferramentas eficazes de combate e controle da corrupção passam a ser instrumentos necessários no alcance da implantação da governança pública no país, o que a CGU tem buscado implementar mediante o fortalecimento de sua estrutura e ampliação de sua área de atuação, centralizando informações de várias fontes, sejam elas governamentais ou não, através de assinatura de convênios com organismos nacionais e internacionais.

Outro pilar da governança pública tem sido divulgado e fortalecido pela CGU, a *accountability* ou prestação de contas – ou mesmo responsabilização –, através dos trabalhos efetuados pela área de correição da CGU, a Corregedoria Geral da União (CGR).

A CGR, através da implantação do sistema *on-line* CGU-PAD, acompanha a instauração e resultados de processos administrativos disciplinares no âmbito de todo o poder executivo federal, intervindo e determinando: reaberturas, alterações de nomeação de comissão, juntada de comprovação formal, penalizações, e até mesmo avocando para si a condução dos processos, garantindo, assim, maior celeridade neste tipo de procedimento.

Pode-se observar, na atuação da CGU, o reforço aos princípios da transparência, *accountability*, equidade e integridade na administração pública federal – pilares da governança pública.

2.6.1 O Papel da CGU no Processo de Implantação da Governança Pública nas Universidades Federais Brasileiras

A Controladoria Geral da União (CGU), órgão central na estrutura de controle interno do Poder Executivo Federal, possui um importante papel na disseminação dos princípios de governança pública nas universidades federais brasileiras. Esta disseminação, embora ocorra em vários momentos e de variadas formas, talvez tenha seu momento mais importante na prestação anual de contas.

A Constituição Federal de 1988, no parágrafo único do artigo 70, estabelece que "Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária", no que se enquadram, por óbvio, as universidades públicas brasileiras.

Desta forma, o Tribunal de Contas da União emite anualmente, para efeito de orientação e padronização dos processos de tomadas e prestação de contas, normas que devem ser observadas pelos órgãos de controle interno e por todos os agentes responsáveis por prestar contas. O caminho destas prestações de contas passa, obrigatoriamente, pelos órgãos de controle interno, pela aprovação do Ministro de Estado a que o órgão está vinculado e, somente após, dá-se o encaminhamento ao TCU para análise e julgamento (CASTRO, 2008, p.246-248).

Dentre as várias peças que compõem o processo de prestação de contas, de acordo com o artigo 14 da Instrução Normativa - TCU n.º 47 de 27 de outubro de 2004, três competem à CGU: relatório de auditoria de gestão, certificado de auditoria, e parecer conclusivo do dirigente de controle interno competente. E, destas, as duas últimas decorrem da primeira, resultado de auditoria de gestão, que, segundo o item 5 inciso I seção II do Manual do Sistema de Controle Interno, aprovado pela Instrução Normativa n.º 01 de 06 de abril de 2001,

objetiva emitir opinião com vistas a certificar a regularidade das contas, verificar a execução de contratos, acordos, convênios ou ajustes, a probidade na aplicação dos dinheiros públicos e na guarda ou administração de valores e outros bens da União ou a ela confiados, compreendendo, entre outros, os seguintes aspectos: exame das peças que instruem os processos de tomada ou prestação de contas; exame da documentação comprobatória dos atos e fatos administrativos; verificação da eficiência dos sistemas de controles administrativo e contábil; verificação do cumprimento da legislação pertinente; e avaliação dos resultados operacionais e da execução dos programas de governo quanto à economicidade, eficiência e eficácia dos mesmos.

O Manual do Sistema de Controle Interno também estabeleceu, no item 6 inciso III alínea C, a periodicidade e a forma deste tipo de auditoria: anualmente e, como não poderia deixar de ser, *in loco*.

Segundo Castro (2008, p.185), a auditoria de gestão, assim como todo o trabalho de campo realizado pela CGU, se inicia por uma reunião com o dirigente máximo da entidade, quando são apresentados os componentes da equipe e a instituição apresenta o responsável pelos contatos nos trabalhos diários.

No decorrer dos trabalhos de campo, o auditor tem contato com a realidade da instituição e deve dar conhecimento aos responsáveis pelas áreas auditadas das ocorrências identificadas, bem como solicitar destes os devidos esclarecimentos e manifestações sobre as constatações preliminares, de forma a respeitar o direito de ampla defesa dos gestores (CASTRO, 2008, p.186).

Os gestores, por sua vez, compreendem a importância desse processo, tendo em vista que o relatório de auditoria de gestão emitido pela CGU é um dos componentes do processo de prestação de contas e, portanto, será encaminhado como fonte de subsídios para o julgamento do mesmo pelo TCU.

Caso o TCU identifique irregularidades, são determinadas diligências, audiências prévias, citações dos interessados, seguindo agora um modelo de "processo judicial", de forma que o gestor, quando considerado responsável por irregularidade, será citado, podendo recolher o débito ou apresentar defesa. O julgamento final das contas, denominada acórdão, é dado por decisão de um colegiado, que pode concluir por sua aprovação, aprovação com ressalvas ou reprovação (SPECK, 2000, p.91-94).

Castro (2008, p.246) afirma que "as decisões do TCU são irrecorríveis, no que tange ao mérito, exceto ao próprio TCU, o que confere independência e respeito ao Tribunal", a quem os gestores respondem com seu patrimônio próprio.

Pode-se inferir que os resultados apresentados pela auditoria de gestão da CGU alcançam grande magnitude diante dos gestores, tendo importante influência sobre suas decisões e providências futuras.

Estudo elaborado para verificar o grau de impacto das auditorias da CGU sobre o desempenho administrativo local, levado a cabo em municípios auditados no período entre 2003 e 2007, comparou o número de constatações de irregularidades observadas em auditorias ocorridas em períodos diferentes e verificou que "de forma geral há redução do número de irregularidades quando é feita uma segunda fiscalização. A possibilidade de os recursos serem novamente auditados parece inibir ou coibir uma administração mais ineficiente" (SANTANA, 2008).

Pode-se inferir que, se no caso dos gestores municipais, nos quais as auditorias ocorrem aleatoriamente, por sorteio, o impacto das auditorias elevou o nível de eficiência administrativa, o resultado deve ser presumido como melhor nos casos de auditorias anuais, como as que se processam no âmbito das universidades.

Articulando-se o fato de que a CGU tem como diretrizes declaradas, entre outras: incremento da transparência pública, incentivo ao controle social, responsabilização administrativa como forma eficaz de combate à impunidade e ênfase de medidas de prevenção à corrupção (CGU, 2009), seus esforços são no sentido de levar as universidades federais brasileiras a um processo de construção de aprendizado organizacional, através das recomendações que efetua aos gestores pelos relatórios de auditoria.

Assim, na medida em que a legislação brasileira avança em termos de marcos legais, estabelecendo pilares para a boa governança pública, e a informatização é uma realidade consolidada, a CGU "constrói" nos gestores um posicionamento mais proativo em relação aos normativos legais, como é o caso da Lei de Acesso à Informação, Lei de Responsabilidade Fiscal, Páginas da Transparência, publicações nos sítios das universidades dos relatórios anuais de gestão, relatórios de auditoria e certificados de auditoria do órgão de controle interno etc. Uma vez que, segundo Tontini (2007), "não basta estimular a atuação do controle social, é preciso então dar meios para que ele possa se desenvolver".

O processo de implantação dos princípios da governança pública utilizado pela CGU no trato com as universidades federais brasileiras é o de construção de um aprendizado organizacional, que, na percepção de Moresi (2001), "é um processo pelo qual os indivíduos de uma organização adquirem novos conhecimentos e percepções, bem como, através de modelos mentais compartilhados, modificam seu comportamento e suas ações".

Trabalhar o aprendizado organizacional como forma de efetivar os princípios da governança pública no âmbito das universidades requer, de forma individual, que quatro processos se estabeleçam:

o aprendizado organizacional contém quatro processos correlacionados: intuição, interpretação, integração e institucionalização - que ocorrem em três níveis: individual, grupo e organização. Assim, mesmo que indivíduos

estejam interpretando coisas de relevância, seu aprendizado precisa ser integrado e institucionalizado para realizar seu valor futuro (CROSSAN *et al. apud* FRANCINI, 2002).

Nota-se que os quatro processos correlacionados ao aprendizado organizacional, ao nível individual e de grupo, são trabalhados pela CGU dentro de sua metodologia de trabalho.

É importante ressaltar os mecanismos através dos quais a CGU comunica as práticas da governança pública às universidades a fim de alçar sua efetivação durante o processo da auditoria de gestão. No decorrer da execução dos trabalhos, o responsável pelas áreas onde as evidências foram identificadas é instado a se manifestar, sendo que, no encerramento dos trabalhos, o relatório final é apresentado ao dirigente máximo da universidade e, em caso de impedimento, às gerências das áreas visitadas (CASTRO, 2008, p.186 e 209), que normalmente são gestores constantes do *rol* de responsáveis da instituição e que transmitem os apontamentos e recomendações à sua equipe de trabalho.

Segundo Secchin (2008), a atuação da CGU neste sentido é resultado de modernização dos órgãos fiscalizadores, fomentando o exercício da cidadania, auxiliando na expansão da democracia, não podendo ser visto [...]:

apenas como forma de verificação de incorreção na aplicação dos recursos públicos, mas como ferramenta poderosíssima de monitoramento, uma vez que o controle contínuo possibilita o atendimento mais adequado das demandas sociais, a correção ou ajustamento das políticas públicas, a promoção de novas ações governamentais para alcançar o bem comum, seja por programas de governo, por reformas legislativas ou por decisões de julgados mais próximas da realidade, além de fomentar a legitimação das ações dos agentes públicos.

Cabe ressaltar que o processo de aprendizado organizacional não é algo simples e rápido, principalmente em órgãos cuja estrutura administrativa é marcada por uma burocracia consolidada, de forma que o processo de aprendizado organizacional proposto pela CGU segue a velocidade de todo aprendizado organizacional, que, segundo Moresi (2001), "é a velocidade em que o elo mais lento da cadeia aprende".

Uma mudança requer tempo e investimento no aprendizado organizacional, o qual, segundo Secchin (2008), passa obrigatoriamente pelo fortalecimento de um

instrumento indispensável, a saber, os canais de comunicação, que constituem uma ação a longo prazo porém com tendência a maior efetividade.

Contudo, a atuação da CGU no intuito de efetivação dos princípios de governança pública nas universidades não tem a condição de, no curto período de tempo em que permanece atuando junto à universidade, em trabalho de campo, garantir que todos os "elos" da instituição sejam atingidos.

No entanto, dos quatro atores mais importantes junto ao poder público que possuem influência sobre a implantação da governança pública: o poder executivo, o poder legislativo, a burocracia e a sociedade civil (MATIAS-PEREIRA, 2010, p.144), a CGU atua, em âmbito geral, junto a todas.

Em uma analogia à existência desses atores nas universidades públicas federais, pode-se dizer que sua atuação é evidente junto a duas destas instâncias: o poder executivo, representado pelo Reitor, Pró-reitores e responsáveis técnicos de área, e a sociedade civil, representada pelos cidadãos afetados pelas políticas públicas executadas na instituição. Quanto ao poder legislativo, representado pelos Colegiados Superiores, e a burocracia, representada pelos servidores lotados na instituição que executam, formulam e avaliam os processos, sua atuação é mais circunstancial do que direta.

Ainda com relação à atuação da CGU junto ao "poder executivo das universidades", uma dificuldade enfrentada é a mudança do quadro de gestores a cada quadriênio, em decorrência de processo de escrutínio estabelecido no parágrafo 2.º do artigo 1.º do Decreto Federal n.º 1.916, de 23 de maio de 1996, a fim de estabelecer lista tríplice a ser encaminhada ao Presidente da República para indicação do gestor máximo – o Reitor, o que pode levar a uma alteração substancial no rol de responsáveis da universidade e, portanto, à descontinuidade do processo.

Trata-se então de percalço este que a CGU busca superar através de um de seus itens do Relatório de Gestão: o cumprimento das determinações e recomendações do Órgão de Controle Interno e do TCU (CASTRO, 2008, p.256).

Outra forma de superação de empecilhos no processo de efetivação da governança pública é a de funcionar como um "Comitê de Auditoria" que trabalha juntamente com as auditorias internas das universidades, revendo a capacidade da gestão de adequar suas práticas e políticas aos princípios da governança pública.

A questão do controle se apresenta, no estudo 13 do IFAC (2001), como determinante para a mudança de padrão de comportamento que adere aos princípios da governança, destacando que o controle que possibilita esta mudança possui quatro vertentes, das quais uma é o Comitê de Auditoria.

Assim como se dá com todo processo de mudança e aprendizado organizacional, ocorrem percalços, contudo estes são passíveis de superação, desde que adotados os instrumentos corretos.

Note-se que, através de sua metodologia de trabalho, a CGU leva às universidades federais brasileiras, com base nas diretrizes com as quais trabalha, embora adotando outra nomenclatura, a efetivação dos princípios da governança pública na sua gestão, uma vez que, segundo o Fundo Monetário Internacional (FMI), "as teorias do desenvolvimento tratam a governança como um conjunto adequado de práticas democráticas e de gestão que ajudam os países a melhorar suas condições de desenvolvimento econômico e social, sendo, portanto, a combinação de boas práticas de gestão pública" (FMI *apud* SECCHI, 2009).

2.6.2 O Papel das Auditorias Internas no Processo de Efetivação da Governança Pública nas Universidades Federais Brasileiras

A obrigatoriedade de constituição da unidade de auditoria interna nas universidades federais brasileiras se deu em decorrência do Decreto n.º 3.591/2000, até então sob a égide de Medidas Provisórias. Ainda, o mesmo decreto "reforçou as auditorias internas garantindo equipe capacitada e suficiente para atuar em todas as áreas da entidade além de estabelecer vinculação técnica ao Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e administrativa ao Conselho de Administração ou órgão equivalente" (CASTRO, 2008, p.250-251).

Mais tarde, através da Lei Federal n.º 10.180 de 06 de fevereiro de 2001, a atuação da auditoria interna foi reforçada através de sua participação nos processos de prestação de contas anuais, bem como passou a ter seu desempenho avaliado pela CGU, por meio de dois documentos: o Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna (PAINT) e o Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna (RAINT), mediante a Instrução Normativa n.º 1 da SFC/CGU de 06 de abril de 2001, que estabeleceu regras para sua organização e apresentação.

Atualmente, o PAINTE e o RAINTE são normatizados pela Instrução Normativa n.º 7 de 29 de dezembro de 2006, que determina a submissão do PAINTE previamente à CGU a fim de que suas recomendações sobre ampliação de áreas de controle sejam incorporadas em definitivo ao plano, antes de sua aprovação pelo Conselho de Administração ou instância de atribuição equivalente, ou, em sua falta, pelo dirigente máximo da entidade.

O objetivo desses documentos, segundo o parágrafo 2.º artigo 15 do Decreto n.º 3.591/2000, é permitir a integração das ações de controle do Sistema de Controle Interno do Governo Federal.

Naves Filho (2011) acredita que "a interação entre profissionais que atuam em auditorias perante diferentes órgãos e programas de governo é positiva, propiciando enriquecimento dos trabalhos".

Neste sentido, Castro (2008, p.205) afirma que, por mais competente e cauteloso que seja o trabalho da auditoria "externa", sempre haverá o risco de não conseguir identificar fatos nocivos à gestão ou o descumprimento de uma regra fixada, de forma que é o controle concomitante, proveniente dos controles internos, a melhor salvaguarda.

É importante destacar que auditoria interna não se confunde com os controles internos. A auditoria interna verifica e testa os controles internos de todos os setores da universidade, de forma a validar ou não sua eficácia, legalidade e segurança (MARÇOLA, 2011). Desta forma, ela auxilia os bons gestores; havendo "a percepção por parte do controlador de que o gestor está prestes a cometer ato que atente contra o patrimônio público ou probidade administrativa, seria irresponsável esperar que o erro fosse cometido sem nenhuma atitude" (NAVES FILHO, 2011), de modo que os apontamentos preliminares constituem fonte de segurança para a administração.

Sem o intuito de exaurir a temática, Marçola (2011) destaca dois fatores que, a seu ver, explicam a falta de motivação por parte do gestor público na criação da auditoria interna: falta de compreensão sobre a importância do trabalho de assessoria realizado pela auditoria interna bem como sobre seu funcionamento, e receio de que a criação da unidade possa restringir sua liberdade de direção.

Nesse sentido, Naves Filho (2011) destaca a grande importância da atuação preventiva. Contudo, o assessoramento ao gestor, principalmente quando há manifestações técnicas de caráter não vinculante "com atuação prévia e concomitante do controle interno, não deve ser considerado fonte de ingerência na gestão".

No entanto, rejeições de caráter pessoal à estruturação da unidade ou, no mínimo, a designação de um auditor interno para exercer as funções de controle interno, passaram a ser dificultadas a partir, principalmente, de duas datas: 2003 e 2004.

A criação da CGU em 2003 fortaleceu o caráter das auditorias de campo, de forma que em seus relatórios de auditoria de gestão a recomendação aos gestores, ao atendimento do Decreto criando a unidade de auditoria interna ou nomeando auditor interno, seria no mínimo anual. No mínimo, pois o Decreto n.º 3.591/2000 "reforçou o papel do auditor interno quando fixou que a nomeação para o cargo de chefe da auditoria interna dependeria de aprovação do órgão central do sistema de controle interno" (CASTRO, 2008, p.251).

Do mesmo modo, a edição da Instrução Normativa TCU n.º 47/2004, que em seu artigo 14 determina que dentre as várias peças que compõem o processo de prestação de contas anual conste um relatório, bem como parecer da unidade de auditoria interna da universidade como peça obrigatória, seria mais um impulsionador ao cumprimento do Decreto n.º 3.591/2000.

Nota-se a valorização que a CGU e o TCU, órgãos de controle externo (no sentido de efetuarem trabalhos de auditoria com pessoal pertencente ao corpo de instituição distinta da Universidade), dão à existência de auditor ou auditoria interna.

Na visão de Naves Filho (2011), o controle interno é base de confiabilidade, pois embora defenda uma atuação centralizada na CGU, "é incontroverso que não é possível controlar tudo, mas apenas questões em que o risco justifique o custo deste controle".

Neste diapasão, o custo da auditoria interna em relação à externa representa um ganho significativo e, ainda, "fornece subsídios para agregar valor na tomada de decisões e garantir resultados satisfatórios para o dirigente" (CASTRO, 2008, p.157-158).

Contudo, o próprio Decreto n.º 3.591/2000 vislumbrou que apenas sua criação não seria suficiente, pois uma real estruturação iria requerer a "garantia de uma equipe capacitada e suficiente para atuar em todas as áreas da entidade", sem o que sua atuação seria bastante limitada, senão inócua (CASTRO, 2008, p.251).

Nesse sentido, o apoio do gestor é uma questão crítica, pois a compreensão de que a auditoria interna agrega valor à gestão leva à contrapartida de valorização e apoio da alta administração, o que confere a ela a independência e autonomia necessárias (CASTRO, 2008, p.158).

Segundo Slomski (2005, p.34), uma das mostras de valorização do trabalho vem através da remuneração. "Assim como os empregados de empresas privadas, os servidores públicos esperam obter uma remuneração maior pela produtividade obtida no exercício de suas funções, tais como a participação nos lucros econômicos produzidos para a sociedade."

Obviamente que a autonomia universitária "administrativa de gestão financeira e patrimonial", apregoada pelo artigo 207 da Constituição Federal, ocorre dentro do permitido pela legislação infraconstitucional, não sendo tão ampla na prática de forma a permitir ao gestor que institua qualquer remuneração não acolhida em legislação específica.

Contudo, a Lei n.º 8.911 de 16 de janeiro de 1991 regula no âmbito das universidades federais brasileiras duas formas de gratificação por exercício de função. A primeira, relativa a Cargos de Direção e Assessoramento – CD, com valores remuneratórios mais significantes, e a Função Gratificada – FG, relativa ao exercício de cargos de chefia.

Segundo o Decreto n.º 3.591/2000, a auditoria interna é uma função de assessoramento, no entanto seu reconhecimento como tal para fins remuneratórios fica a cargo do gestor.

No entendimento de Bresser-Pereira e Spink (2006, p.255), os cargos de Direção e Assessoramento dentro da administração pública constituem um mecanismo para flexibilizar as carreiras de maneira informal, sendo um importante incentivo, bem mais baseado no mérito do que se supõe, que permite ao gestor contar com perfis diferenciados entre seus assessores, possibilitando "uma ascensão rápida aos mais talentosos bem como versatilidade de formação e treinamento na equipe", o que consiste em um instrumento gerencial no âmbito da administração pública.

Outro ponto fundamental para o planejamento, bem como para a execução das atividades do auditor interno, é o grau de autonomia e independência que lhe é concedido dentro da universidade pelo gestor, marcado pelo seu nível de acesso à informação.

Segundo Selznick *apud* Matias-Pereira (2010, p.164), "a mudança de processos de organização social e econômica provoca alterações – no setor público e privado – na forma e no objeto de atuação do controle como atividade administrativa", destacando-se aqui o conjunto de sistemas de controle informatizados.

A informação, assim como no setor privado, tornou-se um elemento estratégico para o setor público. Desta forma, o poder público passou a fazer uso de forma intensiva da tecnologia de informação. Os sistemas de informação e controle no âmbito da administração pública federal se proliferaram quase que de forma simultânea, ganhando um espaço impossível de ser perdido. Os sistemas de controle, através dos meios eletrônicos, tornaram-se "matéria-prima, meio e infraestrutura" na sociedade da informação (MATIAS-PEREIRA, 2010, p.165).

No âmbito das universidades federais brasileiras os sistemas mais difundidos são:

- SIAFI - Sistema Integrado de Administração Financeira;
- SIAFI GERENCIAL - *software* de busca de dados no SIAFI, não permite a alimentação do sistema, apenas consulta;
- SIAPE - Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos;
- SIAPECad - *software* de busca e extração de dados do sistema SIAPE, não permite a alimentação do sistema, apenas consulta;
- SIASG - Sistema Integrado de Administração de Serviços Gerais;
- SCDP - Sistema Integrado de Controle de Diárias e Passagens;
- SPIUNET - Sistema de Patrimonial Imobiliário da União;
- SIMEC - Sistema Integrado de Monitoramento e Controle do Ministério da Educação. Possui vários módulos, dentre eles o SIMEC-OBRAS;
- SISAC - Sistema Integrado de Registro e Avaliação de Atos de Admissão e Concessão;
- CGU-PAD - *software* que armazena e disponibiliza informações sobre os procedimentos disciplinares instaurados no âmbito do Poder Executivo Federal.

Em um contexto onde o conjunto de sistemas hoje disponível na administração pública é o responsável pelo registro, produção, armazenamento e divulgação de dados, o acesso do auditor interno a eles é de extrema relevância para a execução de suas atividades. Do contrário, não há como "avaliar a consistência das informações produzidas pelos sistemas contábil, financeiro, de pessoal e de controles administrativos e operacionais" sem fazer sua circularização com os registros existentes (CASTRO, 2008, p.161).

Assim, quando não é fornecida ao auditor senha de consulta a qualquer um dos sistemas, a autonomia da auditoria interna fica comprometida, de forma que a fonte de consulta aos dados registrados será efetuada através dos mesmos mecanismos utilizados pela sociedade civil: as páginas de transparência disponíveis.

Desse modo a auditoria interna "nunca conseguirá realizar um bom trabalho se não alcançar a cooperação das pessoas", estabelecendo uma parceria a fim de conhecer as regras antigas, as novas e a operacionalidade dos sistemas (CASTRO, 2008, p.187).

Marçola (2011) relata a experiência de implantação de auditoria interna em órgão público no Estado de São Paulo, acompanhada da estruturação e apoio adequados, e conclui que

o principal resultado da auditoria interna na administração pública foi o estabelecimento de uma cultura de parceria entre os auditores internos e os servidores, na medida em que esses passaram a entender e até mesmo solicitar a presença de auditores internos a fim de analisar procedimentos e controles internos, com o fito de verificar o grau de confiabilidade e aperfeiçoá-los e, logo, impactar positivamente a área auditada.

É nesse sentido que o auditor interno ou a auditoria interna restam por contribuir para a efetivação da aplicação dos princípios de governança pública nas universidades públicas federais brasileiras, pois ela se torna "um instrumento de controle capaz de catalisar informações estratégicas sobre os atos e fatos da gestão, inclusive antecipando-se ao controle externo" (MARÇOLA, 2011).

Nota-se aqui a importância da participação da auditoria interna tanto na elaboração do processo de prestação anual de contas da universidade como em sua designação para atuar como interlocutora das auditorias externas junto à administração: ela passa a conhecer a visão dos órgãos de controle, agregando este conhecimento àquele que possui da instituição.

Sua atuação junto à instituição, em tempo integral, lhe confere a capacidade de difundir tal conhecimento e provocar o aprendizado organizacional mediante um processo construtivo de conhecimento que não se encontra ao alcance de equipes externas.

Utilizar a auditoria interna como "uma estrutura de integração pode ser útil para guiar a exploração e as inter-relações entre antigas e novas idéias", através de criações conjuntas das partes interessadas, sendo este um processo de construção que detém maior valor, pois "abre a possibilidade de uma ação coletiva articulada" (SENGE *apud* BOURGON, 2010).

A respeito disto, Mello (2006), citando o estudo 13 da IFAC, esclarece que os princípios de governança corporativa aplicados ao setor público passam em primeiro lugar por mudanças nos padrões de comportamento, que, por sua vez, requerem: "liderança; códigos de conduta; probidade e propriedade; objetividade; integridade e honestidade; bem como relacionamento".

Essas qualidades devem ser buscadas e desenvolvidas dentro da instituição para servirem de base à mudança de comportamento em prol da governança pública, uma vez que "as abordagens convencionais em relação à administração pública não foram criadas ou concebidas para lidar com a complexidade e a incerteza", de forma que é fundamental para o sucesso da empreitada alinhar uma "rede elaborada de ações, na qual cada ação, juntamente com sua continuidade e inter-relações", trabalhe conjuntamente na construção do processo (WESTLEY *et al. apud* BOURGON, 2010).

Visualiza-se que a efetivação da governança pública nas universidades públicas federais brasileiras requer mais do que a atuação de um órgão que tenha como diretriz estabelecê-la, uma vez que ela "se refere aos arranjos formais e informais que determinam como as decisões políticas são postas em prática, da perspectiva da manutenção dos valores constitucionais de um país frente a problemas, atores e ambiente em mudança" (OCDE *apud* BRAGA *et al.*, 2008).

Mesmo porque "a administração pública envolve histórias, tradições e convenções, e a construção de uma capacidade coletiva para alcançar resultados começa por avaliar a evolução do passado e preservar as capacidades existentes hoje", sendo este o ponto de partida de qualquer construção dentro de uma organização pública (BOURGON, 2010).

Como o estabelecimento da governança pública não consiste em estabelecer um modelo de validade universal, ela se adapta e flexibiliza, diante da cultura política e desenhos institucionais de cada país (MATIAS-PEREIRA, 2010, p.141) e, por que não dizer, de cada organização.

Note-se que no estudo 13 da IFAC os padrões de comportamento que se alteram aderindo aos princípios da governança ocorrem em razão das estruturas e processos organizacionais, controle e relatórios externos. Dois dos pilares da mudança para a adesão da governança componentes são estabelecidos dentro da instituição, e um advém dos atores externos (IFAC, 2001).

É interessante observar que ao comparar o estudo do estabelecimento de pilares para a governança apresentado pela IFAC *apud* Mello (2006) e o do *World Bank apud* Braga *et al.* (2008), a auditoria interna é um elemento comum. Não poderia ser diferente, pois assim como a construção de uma sociedade forte passa pelo fortalecimento e valorização da família, a construção de um Estado com bom nível de governança pública passa pelo sólido embasamento da governança nas organizações públicas.

Ainda, como o nascedouro da governança pública foi uma busca pela resolução dos "problemas de agência", de certa forma o mesmo berço da auditoria, seria improdutivo negar seu papel na efetivação destes princípios dentro da instituição onde está inserida.

Neste diapasão, uma das atividades específicas da auditoria interna, consagrada pela Instrução Normativa n.º 01/2001 em seu Manual do Sistema de Controle Interno, é "propor mecanismos para o exercício do controle social sobre as ações de sua entidade, quando couber, bem como a adequação dos mecanismos de controle social em funcionamento no âmbito da organização".

Esta atividade é de substancial relevância para a governança pública, visto que busca mecanismos para "empoderar" os cidadãos, levando a universidade a satisfazer interesses democráticos e fomentar resultados cívicos,

Permitindo a fiscalização, garantindo que titulares de cargos públicos sejam responsabilizados pelo exercício do poder, promovendo transparência, garantindo o acesso dos cidadãos a informação e incentivando a participação do cidadão no ciclo da política pública para garantir representação de seus interesses de forma mais ampla e equitativa (BOURGON *apud* BOURGON, 2010).

Um avanço em busca da *accountability* e transparência nas universidades é a implementação da divulgação por meio eletrônico de documentos como o relatório de gestão, relatório e certificado de auditoria dos órgãos de controle interno (CGU) e o pronunciamento do Ministro de Estado, componentes do processo anual de prestação de contas, em obediência ao artigo 20 do Decreto n.º 3.591/2000.

No entendimento de Baltaci e Yilmaz *apud* Santana (2008), uma gestão mais *accountables* decorre da capacidade do sistema de controle interno e se manifesta no sucesso da administração pública em termos de resultados sociais e econômicos.

Enquanto as organizações públicas possuíam uma estrutura de poder apenas vertical, hierarquizada, os controles rigorosos baseados em regras prescritas asseguravam o desempenho e a responsabilização. Ao longo do tempo houve mudanças de realidade que requereram alteração na prática do controle e atualização das mesmas (BOURGON, 2010). Eis então a importância do papel da auditoria interna como elo importante na cadeia do sistema de controle interno, a saber, o de monitorá-lo.

Essa compreensão é importante na medida em que se estabelece a relação de que a governança pública está associada a "uma mudança na gestão pública que enfoca interações nas relações de poder entre Estado, o governo e a sociedade" (MATIAS-PEREIRA, 2010, p.11), dado que o controle passa a estar fundamentado não apenas nas normas, mas num "padrão de comportamento adotado ao cumpri-las que foca transparência, integridade e responsabilidade" (MELLO, 2006).

Ashley (2005, p.254) discorrem que todas as organizações, sejam elas públicas ou privadas, em especial as de maior porte, possuem normas rígidas de conduta interna. Contudo embora estabeleçam rígidos códigos de conduta, com rigidez moral no cumprimento das normas, estas mesmas organizações desenvolvem práticas que relativizam tais normas.

Como tudo que exige uma mudança de comportamento, a questão da efetivação da governança pública dentro das universidades "ultrapassa o poder legislativo e regulatório do Estado", envolvendo escolhas pessoais e modo de agir (BINGHAM *apud* BOURGON, 2010).

O estabelecimento da governança pública não se caracteriza como uma reforma administrativa, e sim "como uma mudança para aperfeiçoamento da gestão; assim ela acontece cotidianamente, através de um processo de melhora que depende do tempo, recursos, pressões políticas e especialmente comprometimento dos indivíduos" (BRESSER-PEREIRA e SPINK, 2006, p.201-214).

Desta forma, a auditoria interna das universidades federais públicas brasileiras pode, mediante um esforço profissional, levar a instituição a internalizar ideias e práticas da governança pública, integrando este conhecimento às práticas cotidianas da administração pública.

3 INSTRUMENTOS E MÉTODOS

3.1 TIPO DE PESQUISA

Este estudo se valeu, metodologicamente, da pesquisa de visão histórico-estrutural baseada na abordagem teórico-empírica, fazendo uso de fontes bibliográficas e documentais, juntamente com pesquisa de campo desenvolvida junto às universidades públicas federais brasileiras. Este tipo de pesquisa, segundo Triviños (1987, p.129), caracteriza-se por penetrar em uma "estrutura íntima, latente, inclusive não visível ou observável à simples reflexão, para descobrir suas relações e avançar no conhecimento de seus aspectos evolutivos". Ainda, segundo Gil (1999, p.44) devido à finalidade e características da coleta de dados, bem como à forma como foram tratados, esta pesquisa é também classificada como descritiva.

A metodologia proposta divide-se em duas partes: a primeira consiste em pesquisa bibliográfica e documental, a qual, segundo Vergara (2004, p.48) e Marconi e Lakatos (2003, p.183), é o ponto de partida de qualquer estudo, uma vez que busca abranger todo o conhecimento publicado relacionado ao objeto de pesquisa. Segundo Gil (1999, p.66), a pesquisa bibliográfica e a documental são bastante semelhantes, estando sua maior diferença nas fontes de pesquisa: "enquanto a pesquisa bibliográfica se utiliza fundamentalmente das contribuições de diversos autores sobre determinado assunto, a pesquisa documental vale-se de materiais que não receberam ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com o objetivo da pesquisa."

Porém, tendo em vista a possibilidade da pesquisa sofrer "esgotamento em si mesma", como alertou Vergara (2004, p.48), aliou-se a ela a pesquisa de campo, que, conforme destaca Gil (1999, p.71), devido a quantificação dos dados permite "o uso de correlações e outros procedimentos estatísticos".

Assim, a pesquisa fez uso em diferentes momentos de abordagens do tipo qualitativa e quantitativa, que, tendo em vista os objetivos propostos, levou a conclusões de caráter qualitativo.

3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA

Segundo Vergara (2004, p.50), população é definida por "um conjunto de elementos que possuem características que serão objeto de estudo", podendo este ser formado por empresas, produtos ou pessoas.

Tendo em vista o objetivo deste estudo, a população que lhe corresponde é composta pelas 59 (cinquenta e nove) universidades federais brasileiras, identificadas através da LOA 2011, que relaciona as unidades orçamentárias consideradas Unidades Gestoras para as quais a Lei Orçamentária Anual (2011) destinou recursos para execução (quadro 6).

continua

Código UO	Nome da Unidade Orçamentária	Valor Previsto PLOA 2011
26230	Universidade Federal da Grande Dourados	79.438.616
26231	Universidade Federal de Alagoas	399.018.631
26232	Universidade Federal da Bahia	821.561.848
26233	Universidade Federal do Ceará	866.374.081
26234	Universidade Federal do Espírito Santo	485.134.687
26235	Universidade Federal de Goiás	600.429.956
26236	Universidade Federal Fluminense	1.091.060.617
26237	Universidade Federal de Juiz de Fora	493.621.327
26238	Universidade Federal de Minas Gerais	993.167.239
26239	Universidade Federal do Pará	712.993.066
26240	Universidade Federal da Paraíba	762.960.519
26241	Universidade Federal do Paraná	822.326.481
26242	Universidade Federal de Pernambuco	753.976.322
26243	Universidade Federal do Rio Grande do Norte	776.416.397
26244	Universidade Federal do Rio Grande do Sul	1.008.820.062
26245	Universidade Federal do Rio de Janeiro	1.779.649.685
26246	Universidade Federal de Santa Catarina	783.829.658
26247	Universidade Federal de Santa Maria	566.269.810
26248	Universidade Federal Rural de Pernambuco	291.363.271
26249	Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro	337.544.585
26250	Fundação Universidade Federal de Roraima	100.491.792
26251	Fundação Universidade Federal de Tocantins	140.908.108
26252	Universidade Federal de Campina Grande	315.331.671
26253	Universidade Federal Rural da Amazônia	108.370.103
26254	Universidade Federal do Triângulo Mineiro	137.444.171
26255	Universidade Federal do Vale do Jequitinhonha e Mucuri	166.680.714
26258	Universidade Tecnológica Federal do Paraná	393.188.804
26260	Universidade Federal de Alfenas	85.038.741
26261	Universidade Federal de Itajubá	116.107.092
26262	Universidade Federal de São Paulo	662.550.128
26263	Universidade Federal de Lavras	189.979.994
26264	Universidade Federal Rural do Semi-Árido	110.250.237
26266	Fundação Universidade Federal do Pampa - UNIPAMPA	142.073.257
26267	Universidade Federal da Integração Latino Americana	106.241.057

conclusão

Código UO	Nome da Unidade Orçamentária	Valor Previsto PLOA 2011
26268	Fundação Universidade Federal de Rondônia	121.283.799
26269	Fundação Universidade Federal do Rio de Janeiro	219.329.220
26270	Fundação Universidade Federal do Amazonas	339.679.475
26271	Fundação Universidade de Brasília	1.180.911.399
26272	Fundação Universidade Federal do Maranhão	394.753.835
26273	Fundação Universidade Federal do Rio Grande - RS	301.526.143
26274	Universidade Federal de Uberlândia	535.048.227
26275	Fundação Universidade Federal do Acre	180.362.405
26276	Fundação Universidade Federal de Mato Grosso	434.922.124
26277	Fundação Universidade Federal de Ouro Preto	216.823.316
26278	Fundação Universidade Federal de Pelotas	373.459.983
26279	Fundação Universidade Federal do Piauí	400.336.229
26280	Fundação Universidade Federal de São Carlos	306.336.768
26281	Fundação Universidade Federal de Sergipe	336.003.610
26282	Fundação Universidade Federal de Viçosa	459.457.783
26283	Fundação Universidade Federal de Mato Grosso do Sul	343.130.845
26284	Fundação Universidade Federal de Ciências da Saúde de Porto Alegre	72.524.395
26285	Fundação Universidade Federal de São João Del Rei	214.740.816
26286	Fundação Universidade Federal do Amapá	66.950.213
26350	Universidade Federal do Vale do São Francisco	80.513.901
26351	Universidade Federal do Recôncavo da Bahia	113.911.701
26352	Fundação Universidade Federal do ABC	191.308.281
26440	Universidade Federal da Fronteira Sul - UFFS	123.466.475
26441	Universidade Federal do Oeste do Pará - UFOPA	97.242.640
26442	Universidade da Integração Internacional da Lusofonia Afro-Brasileira	70.187.355
	TOTAL (representado em R\$ 1,00)	24.374.823.665

Quadro 6 - Valores Previstos LOA 2011 para o Ministério da Educação

Fonte: LOA 2011 - Senado Federal.

Devido à amplitude do universo, ou seja, um universo finito cujo número de elementos não excede 100.000 (cem mil), necessária se faz a utilização de amostragem fundamentada em leis estatísticas a fim de conferir fundamentação científica à mesma (GIL, 1999, p.100, 105).

A amostra corresponde, portanto, a um "subconjunto do universo ou população, por meio do qual se estabelecem ou estimam as características deste universo ou população" (GIL, 1999, p.100).

Embora não tenha sido necessária a utilização de testes estatísticos para definição do tipo de amostra, a fim de definir o tamanho mínimo da amostra para que esta obtivesse a representatividade adequada, fez-se o uso da estatística, pois, embora todo o universo que compõe a população-alvo da pesquisa seja consultado, o retorno total das observações efetuadas através do instrumento de coleta de dados poderá não ocorrer.

A determinação do tamanho da amostra é necessária para que esta seja capaz de representar com fidedignidade as características de uma determinada população, "sendo composta de um número suficiente de casos" (GIL, 1999, p.105).

Tendo em vista o apontamento de Gil (1999), passa-se então ao cálculo do tamanho mínimo da amostra, com aceitação de um erro amostral de 10%.

O cálculo do tamanho mínimo da amostra segue a fórmula proposta por Barbetta (2006, p.58-60):

$$n = [(N \times n_0) / (N + n_0)]$$

Sendo que:

N = tamanho (número de elementos da população);

n = tamanho (número de elementos da amostra);

n_0 = primeira aproximação para o tamanho da amostra;

E_0 = erro amostral tolerável.

Desta forma, é preciso proceder, em primeiro lugar, ao cálculo de n_0 (primeira aproximação da amostra), definido pela fórmula abaixo (BARBETTA, 2006, p.58):

$$n_0 = 1/(E_0)^2$$

Considerando-se, então, um erro amostral de 10% (0,10), tem-se que $n_0 = 1/(0,10 \times 0,10) = 100$, ou seja, a primeira aproximação para o tamanho da amostra é igual a 100.

Uma vez que o N da população é conhecido (59), pode-se aplicar a fórmula completa para o tamanho mínimo da amostra:

$$n = [(59 \times 100) / (59 + 100)] = [5.900 / 159] = 37,106.$$

Assim, o número mínimo de observações a fim de validar a amostra corresponde a 37 universidades, ou seja, 64,91% (sessenta e quatro vírgula noventa e um por cento) de retornos dos 59 enviados.

3.3 COLETA DOS DADOS EM CAMPO

Na presente pesquisa, conforme já abordado, foram utilizadas as pesquisas bibliográfica e documental aliadas à pesquisa de campo, fazendo-se uso do instrumento de coleta de dados por meio de questionário estruturado (Apêndice 1) a fim de estabelecer as conexões entre elas.

Inúmeras obras tratam do instrumento de coleta de dados na área de Metodologia Científica. Neste estudo foram utilizadas as de Vergara (2004), Bell (2008) e Gil (1999), visando construir e validar um questionário estruturado. Anteriormente ao envio às universidades federais, foi aplicado o pré-teste do instrumento enviado para as universidades: Federal do Paraná (UFPR), Tecnológica Federal do Paraná (UTFPR) e Federal da Integração Latino-Americana (UNILA), aleatoriamente escolhidas, sendo incorporadas as contribuições dos respondentes prévios.

Segundo Gil (1999, p.137), o pré-teste visa assegurar que as questões foram feitas de maneira adequada em relação à clareza e precisão dos termos, quantidade, forma e ordem das perguntas, bem como se a abordagem utilizada na introdução é a melhor, ou se precisa ser revista antes da aplicação definitiva.

Ainda, para Gil (1999, p.137) e Bell (2008, p.128), o ideal é que o pré-teste seja efetuado com um grupo típico àquele que vai constituir a população em estudo. Desta forma, o pré-teste foi aplicado junto às citadas universidades, todas no Estado do Paraná, a fim de validar o instrumento.

Após a etapa do pré-teste, o questionário foi encaminhado a seus destinatários. A abordagem se deu através de *e-mail* encaminhado aos responsáveis pelo controle interno das universidades pesquisadas. A carta que acompanhou o questionário (Apêndice 2) esclarece os objetivos da pesquisa e solicita a contribuição, garantindo o anonimato e confidencialidade de ambos, e ainda, que os dados coletados seriam utilizados unicamente para embasar pesquisa acadêmica.

Quanto à forma empregada na aplicação do instrumento de coleta de dados, desenvolveu-se uma ferramenta informatizada, totalmente interativa, através do ambiente de internet (*web*) na plataforma GoogleDocs. O questionário, após respondido e enviado pelo servidor responsável pelo controle interno da Universidade, no período compreendido entre 31 de maio a 20 de setembro de 2012, alimentou automaticamente o banco de dados com as variáveis estudadas e sobre as quais foram aplicados os testes estatísticos previstos para o estudo.

3.4 TRATAMENTO DOS DADOS

Partindo da análise do problema de pesquisa apresentado e das questões que norteiam o estudo, consoante seus objetivos, verifica-se que o método sistêmico mostra-se o mais apropriado. Triviños (1987, p.81) define que este método "parte da idéia de que existem numerosas relações no interior do objeto que se estuda, mas que também está ligado ao meio externo".

Os dados da pesquisa foram agrupados, em termos gerais, em quadros e tabelas de forma a permitir uma análise sistêmica apropriada, a qual, segundo Vergara (2004, p.15), "busca identificar relações do todo com as partes e das partes entre si".

Tendo em vista o método adotado, aliado à necessidade de coleta de dados, foram utilizadas técnicas de ordem qualitativa e/ou quantitativa para o tratamento dos dados coletados, buscando sempre alcançar o objetivo geral do trabalho.

Para a apresentação dos dados foram utilizadas tabelas de simples e dupla entrada, buscando, com isso, facilitar a análise das relações entre as variáveis definidas.

Com o objetivo de facilitar a compreensão da análise de dados, lançou-se mão também de tabulações cruzadas, que têm por essência a análise causal, permitindo o exame mais detalhado de uma ou mais variáveis.

Segundo Boyd e Westfall *apud* Oliveira (2004), "[...] apesar da análise causal nem sempre revelar relações causais absolutas, contribui para explicar relações. Portanto, a introdução de uma terceira variável pode confirmar ou contestar as relações originais".

3.4.1 Apresentação dos Dados

Para a apresentação dos dados foram usadas tabelas de dupla entrada, havendo categorias correspondentes nas linhas e colunas a fim de facilitar a visualização e posterior interpretação e relação entre as variáveis (GIL, 1999, p.172, 175).

A forma de apresentação dos dados depende da maneira como as variáveis serão mensuradas, sendo que "esta é uma das principais dificuldades com que se

deparam as ciências sociais, a mensuração de seus objetos". Isto porque não existe um contínuo de valores ordenados entre um ponto inicial e outro final, sendo preciso estabelecê-los com base em uma série de operações que as expressem (GIL, 1999, p.91).

A mensuração de dados ocorre através de variáveis, das quais foram utilizadas duas: variáveis ordinais e nominais.

As variáveis ordinais representam aquelas em que as categorias podem ser ordenadas. Como exemplo de variável ordinal pode-se citar a pergunta de n.º 12, ordenada da seguinte forma: [1] amplo; [2] médio; [3] baixo; e [4] não participa.

As variáveis nominais, em oposição às ordinais, não podem ser ordenadas, podendo-se citar como exemplo a pergunta de n.º 2, cujas respostas estão assim dispostas: [1] Portaria; [2] Estatuto; [3] Resolução; [4] Regimento e [5] Não é formalizada.

Na pesquisa realizada apenas as questões 6, 12, 16 e 18 tem nível de mensuração ordinal, sendo as demais do tipo nominal.

Ainda é necessário esclarecer que, devido a maneira como o questionário foi elaborado, no caso de a resposta relativa a questão n.º 1 ser a alternativa C, (Não existe unidade constituída nem o cargo de Auditor Interno e o controle é exercido por servidor especificamente designado) o respondente passaria imediatamente a questão 17 e 18, uma vez que as demais perguntas não se aplicariam.

Desta forma é possível verificar que existem tabelas de frequência totalizando 39 respondentes e outras com 38, sendo estas aquelas em que os respondentes na questão 1 registraram resposta distinta da opção "C".

No caso das tabelas que envolvam as questões 9, 13 e 17 estas não apresentam somatória relativa a coluna percentual pois trata-se de questões que permitiam opção por mais de uma alternativa, de forma que a somatória ultrapassaria os 100%. Razão pela qual as tabelas de contingência onde ambas as entradas correspondem a estas questões não possuem *p-valor*, e sim, apenas os resultados de frequência que envolvem os cruzamentos de linha/coluna.

3.4.2 Medidas de Associação entre Duas Variáveis

Considerando o objetivo geral do trabalho, apoiado no alcance de seus objetivos específicos, determinar o grau de relação entre as variáveis faz-se de considerável importância. O procedimento adequado para este fim é o estatístico, com adoção de um coeficiente que expresse a correlação entre as variáveis (GIL, 1999, p.175).

Neste estudo foi utilizada a contribuição de Siegel e Castellan Jr. (2006) e Bruni (2008), bem como de Dachs (1988) para o tratamento estatístico dos dados coletados via pesquisa de campo, sendo empregados o teste de qui-quadrado simulado via sistema Monte Carlo que mede a significância associativa em tabelas de contingência cujas variáveis categorizadas sejam ao menos nominais. A análise destes coeficientes, aliada à análise descritiva das tabelas, contribuirão para a análise conclusiva da pesquisa.

Teste Qui-quadrado

O teste de qui-quadrado, segundo Siegel e Castellan Jr. (2006, p.134) e Bruni (2008, p.259), se dá nos seguintes passos:

Determinação das hipóteses, onde:

H_0 : as variáveis são independentes, não associadas;

H_1 : as variáveis são dependentes, estão associadas.

Suposições sobre a tabela de contingência:

As amostras são independentes e as frequências esperadas são maiores que 5 em cada célula da tabela de contingência.

A determinação do grau de liberdade (GL) da tabela será dada por $(l-1)*(c-1)$, que corresponde a χ^2 , sendo l o número de linhas da tabela e c o número de colunas.

a) Aplicação da fórmula estatística

$$\chi^2_{(l-1)(c-1)} = \sum_{i=1}^l \sum_{j=2}^c \frac{(O_{ij} - E_{ij})^2}{E_{ij}}$$

Onde:

O_{ij} é a frequência observada;

$E_{ij} = \frac{(O_{i+})(O_{+j})}{O_{++}}$ é a frequência esperada;

$\chi^2_{(l-1)(c-1)}$ é a distribuição de Qui-Quadrado com $(l-1)*(c-1)$ graus de liberdade, sendo l o número de linhas da tabela e c o número de colunas

Fonte: TRIOLA, Mário F. Introdução à Estatística. LTC, 2005, p.436.

No caso deste estudo, a suposição das frequências esperadas iguais ou superiores a 5 não foi satisfeita em todas as células das tabelas de contingência, de forma que as inferências foram realizadas via simulação através do modelo logístico de Monte Carlo, por meio do software SPSS.

Teste Qui-quadrado simulado via modelo Monte Carlo

Segundo Squarcio (2009, p.59), o nome do método tem origem no Cassino de Monte Carlo, localizado no principado de Mônaco. Assim como as roletas encontradas no cassino, a associação baseia-se em simulação por números aleatórios.

A denominação da simulação via modelo de Monte Carlo refere-se a técnicas computacionais empregadas na geração de amostras de acordo com determinadas distribuições teóricas conhecidas (DACHS, 1988, p.9), de modo que são substituídos os dados do estudo por números aleatórios ou pseudo-aleatórios gerados por um *software*, de forma que o sistema estudado possa ser representado através de outro que simula as sequências.

Dachs (1988, p.11) esclarece que quase a totalidade dos geradores sequenciais aleatórios emprega o método proposto por D. H. Lehmer, em 1951, onde são escolhidos 4 números, que formam a sequência dada por:

$$X(n+1) = (a \cdot X(n) + c) \text{ Mod } m$$

Onde:

$X(0)$ = o valor inicial (ou semente);

A = o multiplicador;

C = o incremento;

M = o módulo;

$N >$ ou $=$ zero.

O comprimento máximo do ciclo será igual a m e, após um certo número de gerações, os ciclos passam a se repetir.

O teste de qui-quadrado via simulação de Monte Carlo gera valores que indicam significância estatística para valores de prova (nível-p, p-valor, ou p-value), usualmente utilizados nos *softwares* de estatística.

O p-valor é uma probabilidade que assume valores de 0 (zero) a 1 (um), que representam o nível de significância necessário para que se possa rejeitar H_0 (hipótese nula que estabelece não haver associação entre os fatores de interesse).

O p-valor é interpretado sempre em comparação com o nível de significância (α), fixado *a priori* (no caso deste estudo utilizou-se 0,05), e quando p-valor é inferior a esse valor diz-se que a associação pode ser considerada significativa.

Quando p-valor assume valores $0,04 < p < 0,06$, considera-se que p-valor encontra-se em uma região de incerteza, com indicação de tendência de associação. De forma geral estes valores são resultado de amostras reduzidas, que, quando ampliadas, resultam em associação.

Os dados coletados na pesquisa de campo foram agrupados e os cálculos das medidas de associação entre variáveis feitos com o apoio do Laboratório de Estatística da Universidade Federal do Paraná (LABEST).

3.5 LIMITAÇÕES DO MÉTODO E DAS TÉCNICAS

Para Vergara (2004, p.61), "todo método tem possibilidades e limitações", não sendo diferente no tocante à pesquisa proposta. Considerando a metodologia, instrumentos e técnicas de pesquisa aqui adotados, poderão ocorrer algumas dificuldades e limitações.

Quanto à coleta dos dados, pode ocorrer falta de retorno por parte dos entrevistados, dificuldade esta já esperada quando se trata de pesquisa de campo efetuada através do instrumento questionário (GIL, 1999, p.129). Isto se confirmou neste estudo, uma vez que dos 59 questionários encaminhados obteve-se o retorno de 39, o que, contudo, não comprometeu a representatividade da amostra, que precisava alcançar um percentual mínimo de retorno de 64,91% (37).

O processo de coleta de dados foi dificultado também por outro fator: a greve dos servidores técnicos administrativos das Universidades Federais, deflagrada em

11 de junho de 2012 e encerrada apenas em 22 de agosto de 2012, que ensejou a ampliação do período de coleta de dados inicialmente planejado de 45 para 110 dias.

Outra dificuldade encontrada se deu durante a revisão teórica, pois o tema governança pública é relativamente novo no Brasil, de forma que, para o embasamento teórico foi necessário recorrer a material bibliográfico de assuntos correlatos, uma vez que a produção científica na área é ainda bastante incipiente, o que dificultou e dificulta, em algumas situações pontuais, o acesso à fonte primária. Isto corrobora a justificativa deste estudo, o que, por óbvio não tem a intenção e condição de esgotar a temática de tão fértil campo de estudo.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS DA PESQUISA

4.1 ANÁLISE DESCRITIVA UNIVARIADA

No intuito de evidenciar informações relevantes sobre a estrutura de controle interno das universidades federais pesquisadas, fez-se uma análise descritiva de cada variável observada na pesquisa de campo.

Das 59 (cinquenta e nove) universidades constantes do quadro 6, participaram ativamente da pesquisa de campo 39 (trinta e nove), com a representação de todas as regiões do País.

A tabela 1 apresenta os resultados relativos à situação das universidades federais pesquisadas com relação à existência de Unidade ou Setor de Auditoria Interna constituída ou apenas à existência do cargo de Auditor Interno.

Tabela 1 - Distribuição de Frequência das Universidades quanto à Existência de Unidade/Setor de Auditoria Interna

Existência de Unidade/Setor de Auditoria Interna Constituído	Frequência	%
Sim, existe unidade/setor constituída com auditor formalmente nomeado	37	94,9
Não existe unidade constituída apenas um Auditor Interno	1	2,6
Não existe unidade constituída nem o cargo de Auditor Interno e o controle é exercido por servidor especificamente designado (vá direto para a pergunta n.º 17)	1	2,6
TOTAL	39	100

Fonte: Pesquisa de campo.

Pode-se verificar que 37 das universidades pesquisadas, ou seja, a grande maioria delas possui unidade/setor constituídos com auditor formalmente nomeado (94,9%), sendo que, das 2 universidades restantes, 1 (2,6%) não possuem unidade constituída e possuem apenas um auditor interno, e 1 (2,6%) não dispõem de unidade constituída nem tampouco do cargo de auditor interno e o controle é exercido por servidor especificamente designado.

Neste sentido, é possível inferir que das 39 universidades respondentes, uma delas encontra-se em situação irregular no tocante ao Decreto n.º 3.591/2000, que determina a criação da unidade de auditoria interna ou nomeação de auditor interno exercendo as atividades.

Quanto ao ato normativo utilizado para a constituição da unidade de auditoria interna da instituição, pode-se verificar, pela tabela 2, que 6 universidades utilizaram o instrumento portaria (16%), 5 utilizaram estatuto (13%), sendo que o instrumento mais empregado foi a resolução, com 15 representantes (39%), seguida de regimento, com 10 representantes (26%), e 2 não formalizaram a unidade (5%).

Tabela 2 - Distribuição de Frequência por Ato Normativo que Formalizou a Constituição da Unidade de Auditoria Interna

Ato Normativo Constitutivo	Frequência	%
Portaria	6	16
Estatuto	5	13
Resolução	15	39
Regimento	10	26
Não é formalizada	2	5
TOTAL	38	100

Fonte: Pesquisa de campo.

Dentre as universidades pesquisadas, a grande maioria, 30 (79%), nomeou o auditor interno ou servidor específico para exercer a função de controle interno através de portaria institucional, 6 universidades (16%) o fizeram através de resolução de órgão colegiado superior, 1 (3%) através de outro instrumento, e 1 (3%) não formalizou, conforme demonstra a tabela 3.

Tabela 3 - Distribuição de Frequência por Ato Formal que Nomeou o Responsável pela Função de Controle Interno

Ato Formal	Frequência	%
Portaria Institucional	30	79
Resolução de órgão colegiado superior	6	16
Outro	1	3
Não é formalizada	1	3
TOTAL	38	100

Fonte: Pesquisa de campo.

Com relação à remuneração do servidor nomeado como responsável pela função de controle interno, a parcela mais significativa das universidades o faz através de Cargo de Direção, a saber 26 universidades (68%), 10 mediante função gratificada (26%), e apenas 2 (5%) não oferecem remuneração específica, conforme se observa na tabela 4.

A avaliação dessa tabela permite concluir que embora a legislação determine que a atividade de controle do auditor interno é função de assessoramento à gestão, vinculando sua subordinação aos níveis mais altos no processo decisório da universidade, 31% (12) das respondentes não valorizam a função, remunerando-a como Cargo de Direção e Assessoramento.

Tabela 4 - Distribuição de Frequência por Remuneração do Responsável pela Função de Controle Interno

Remuneração	Frequência	%
Função Gratificada	10	26
Cargo de Direção	26	68
Não existe remuneração específica	2	5
TOTAL	38	100

Fonte: Pesquisa de campo.

No tocante à motivação da universidade para a criação da unidade de auditoria interna, ou, no caso de sua inexistência, para a nomeação de servidor específico para exercer a função de controle interno, a exigência legal predominou em 24 universidades (63%). As alternativas 'necessidade de fortalecimento dos procedimentos de controle' e 'fortalecimento da gestão e racionalização das ações de controle' alcançaram o mesmo resultado, 6 em cada resposta (16%), enquanto as alternativas 'transferência de atribuições de outras unidades e setores da universidade' e 'outra razão' obtiveram apenas 1 representante (3%) (tabela 5).

Tabela 5 - Distribuição de Frequência por Motivação da Universidade para a Criação da Unidade de Auditoria Interna ou Nomeação de Servidor Especifico para Exercer a Função de Controle Interno

Motivação para Criação	Frequência	%
Exigência legal	24	63
Necessidade de fortalecimento dos procedimentos de controle	6	16
Transferência de atribuições de outras unidades e setores da Universidade	1	3
Fortalecimento da gestão e racionalização de ações de controle	6	16
Outra razão	1	3
TOTAL	38	100

Fonte: Pesquisa de campo.

A tabela 6, por sua vez, indica o ano de constituição da unidade de auditoria interna ou, no caso de sua ausência, o ano de nomeação do primeiro servidor responsável pelo controle interno. Verifica-se que até o ano de 2000 (inclusive) foram

criadas unidades ou nomeados servidores responsáveis pelo controle interno em apenas 13 das universidades pesquisadas (34%); no ano de 2001, 2 (5%); entre os anos de 2002 e 2005, inclusive, 9 (24%); em 2006, 4 (11%); e após o ano de 2007, inclusive, 10 universidades (26%).

Verifica-se, pela frequência auferida na tabela 6, que embora o Decreto que determina a constituição da unidade de auditoria interna ou nomeação de auditor para exercer as funções de controle interno seja de 2000, o atendimento à exigência legal não ocorreu em todas as universidades respondentes com tempestividade. Acredita-se que a frequência observada entre os anos de 2001 e 2005 decorra de dois normativos legais: Lei Federal n.º 10.180 de 06/02/2001, e Instrução Normativa TCU n.º 47/2004, que inserem a participação da auditoria interna no processo anual de prestação de contas da gestão.

Neste diapasão, nota-se que outro período com maior frequência de constituição de unidade ou nomeação de auditor encontra-se após o exercício de 2007, ano em que a situação foi verificada pelo TCU através de fiscalização de origem centralizada, dando origem ao Acórdão n.º 2.731/2008 – Plenário.

Tabela 6 - Distribuição de Frequência por Ano de Constituição da Auditoria Interna ou de Nomeação do Primeiro Servidor Responsável pelo Controle Interno

Ano de Constituição/ Nomeação Controle Interno	Frequência	%
Até 2000 inclusive	13	34
2001	2	5
Entre 2002 e 2005 inclusive	9	24
2006	4	11
Após 2007 inclusive	10	26
TOTAL	38	100

Fonte: Pesquisa de campo.

Relativamente à subordinação da unidade de auditoria interna ou, na sua ausência, do servidor responsável pelo controle interno, a tabela 7 mostra que, dentre as universidades pesquisadas, pouco mais da metade, 20 (53%), são subordinadas ao gestor máximo, o Reitor; 13 ao Conselho Universitário (34%); 1 ao Conselho de Administração (3%), e 4 ao Conselho de Curadores (11%), não havendo representação de subordinação a pró-reitorias, outro conselho universitário superior distinto dos nominados ou qualquer outra unidade.

Resta constatado que 4 (11%) das universidades pesquisadas não atendem ao Decreto n.º 3.591/00, subordinando a unidade ou servidor responsável pelo controle interno a instância inferior ao legalmente estabelecido.

Tabela 7 - Distribuição de Frequência por Subordinação da Unidade de Auditoria Interna ou Servidor Responsável pelo Controle Interno

Subordinação	Frequência	%
Ao Reitor	20	53
Ao Conselho Universitário	13	34
Ao Conselho de Administração	1	3
Ao Conselho de Curadores	4	11
A outro Conselho Universitário	0	0
A uma Pró-reitoria	0	0
A outra unidade	0	0
TOTAL	38	100

Fonte: Pesquisa de campo.

Com relação às mudanças na chefia da unidade de auditoria interna ou auditor interno decorrentes de alterações no quadro de gestores em razão de processo eleitoral da universidade, de acordo com o que demonstra a tabela 8, considerando-se que o período de uma gestão é de 4 anos, a maioria 17 (45%) das instituições pesquisadas não teve condições de responder à questão, uma vez que a unidade/cargo foi recentemente criada; em 13 (34%) a mudança ocorre às vezes; em 4 (11%) nunca ocorreu mudança em decorrência de processo eleitoral; em 3 (8%) sempre ocorre mudança em decorrência de processo eleitoral, e apenas em 1 universidade a questão não se aplica, uma vez que inexistente a unidade de auditoria interna/servidor nomeado para o controle interno.

Tabela 8 - Distribuição de Frequência por Alteração de Chefia na Unidade de Auditoria Interna em Decorrência de Processo Eleitoral

Alteração de Chefia da Unidade	Frequência	%
Sempre	3	8
Às vezes	13	34
Nunca	4	11
A unidade/cargo é recente, portanto não há como responder	17	45
Não se aplica, a unidade de Auditoria Interna/Servidor nomeado para o controle interno inexistente	1	3
TOTAL	38	100

Fonte: Pesquisa de campo.

Uma vez obtidas as informações relativas à forma de constituição ou não da unidade de auditoria interna, nomeação e remuneração do responsável pelo controle interno, partiu-se para a averiguação das funções delegadas à unidade de auditoria interna/servidor nomeado para controle interno.

Nota-se, através da distribuição de frequência constante da tabela 9, que atender aos órgãos de controle em 38 das universidades pesquisadas (100%), função atribuída ao controle interno; em 37 (97%) também tem a competência de assessorar os gestores; a fiscalização financeira, orçamentária, contábil e patrimonial foi assinada por 34 (89%) das universidades; seguida de executar auditorias e fiscalizações para apurar denúncias ou indícios de irregularidades 30, ou 79%; estimular a transparência e o controle social ficou em quinto lugar, com 21 (55%) respondentes; em metade das universidades pesquisadas 19, ou 50% faz parte do rol de funções assessorar os conselhos universitários; em 3 das universidades (8%) o controle interno aprova prestação de contas de contratos e convênios, e apenas 1 (3%) também é responsável pela execução de Sindicância e PAD.

Verifica-se, pelos dados da tabela 9, que muito embora o Decreto-Lei n.º 200/67 estabeleça que deve haver clara segregação entre atividades de execução e controle (princípio da segregação de funções), ainda existem funções de execução atribuídas a unidade/servidor responsável pelo controle interno: aprovação de prestação de contas de contratos e convênios e comissão de Sindicância e PAD.

Tabela 9 - Distribuição de Frequência por Função Atribuída a Unidade de Auditoria Interna/Servidor Responsável pelo Controle Interno

Funções Atribuídas	Frequência	% ⁽¹⁾
Assessorar os gestores	37	97
Assessorar os Conselhos Universitários	19	50
Atender os órgãos de controle	38	100
Fiscalização financeira, orçamentária, contábil e patrimonial	34	89
Executar auditorias e fiscalizações para apurar denúncias ou indícios de irregularidades	30	79
Elaborar prestação de contas de contratos e convênios	0	0
Aprovar prestação de contas de contratos e convênios	3	8
Executar atividades de ouvidoria	0	0
Estimular transparência e controle social	21	55
Comissão de Sindicância e PAD	1	3
TOTAL DE RESPONDENTES	38	

Fonte: Pesquisa de campo.

(1) Percentual baseado no total de respondentes (pergunta de resposta múltipla).

Considerando o princípio administrativo da segregação de funções, buscou-se verificar se este se aplicava, nas atribuições delegadas, à unidade de auditoria interna/servidor nomeado para o controle interno. Os resultados a este questionamento são apresentados na tabela 10, onde 35 (92,1%) das universidades pesquisadas afirmam ficar segregada em suas atribuições a execução do controle e 3 (7,9%) afirmam que em suas atribuições não há esta segregação.

Tabela 10 - Distribuição de Frequência por Segregação de Funções:
Execução e Controle

Clareza na Segregação de Funções	Frequência	%
Sim	35	92,1
Não	3	7,9
TOTAL	38	100

Fonte: Pesquisa de campo.

No intuito de verificar o atendimento das universidades à Instrução Normativa do TCU que determina a necessidade de emissão de parecer sobre a prestação de contas anual da entidade por auditor interno, inquiriu-se os pesquisados a este respeito. Restou constatado que, na grande maioria das universidades, 36 (94,7%), a norma é seguida, em 1 (2,6%) o chefe da unidade de contabilidade exerce esta atividade, e em 1 universidade (2,6%) outro servidor que não o auditor ou o chefe da unidade de contabilidade é designado para tal.

Tabela 11 - Distribuição de Frequência por Responsabilidade quanto a
Emissão de Parecer sobre Prestação de Contas Anual da Entidade

Responsável pela Emissão de Parecer	Frequência	%
Auditor Interno	36	94,7
Chefe da unidade de contabilidade	1	2,6
Outro servidor designado para tal	1	2,6
TOTAL	38	100

Fonte: Pesquisa de campo.

Outra verificação foi feita com relação ao nível de participação da unidade de auditoria interna/servidor nomeado para o controle interno, na elaboração do Relatório de Gestão anual da universidade. Na maioria delas a participação é média, 15 (39%), em 13 (34%) a participação é ampla, em 8 (21%) é baixa, e em 2 (5%) é inexistente.

Tabela 12 - Distribuição de Frequência por Nível de Participação na Elaboração do Relatório de Gestão Anual da Universidade

Nível de Participação	Frequência	%
Amplio	13	34
Médio	15	39
Baixo	8	21
Não participa	2	5
TOTAL	38	100

Fonte: Pesquisa de campo.

A tabela 13 demonstra os sistemas de informação federal a que a unidade de auditoria interna/servidor nomeado para o controle interno tem acesso na execução de suas atribuições. Verifica-se que, dentre as universidades pesquisadas, o sistema cujo acesso é mais comum é o SIAFI, com 34 (89%) delas, seguido pelo SIAPE, com 29 (76%) representantes, sendo que, dentre os 11 sistemas de informação listados, aquele em que houve menor incidência de acesso foi o SPIUNET, que é responsável pelas informações do ativo imobilizado, com apenas 6 (16%) de acesso.

Tabela 13 - Distribuição de Frequência por Acesso a Sistemas na Execução de Atribuições de Controle Interno

Sistemas	Frequência	% ⁽¹⁾
SIAFI	34	89
SIAFI Gerencial	28	74
SIAPE	29	76
SIAPECad	9	24
SIASG	28	74
SCDP	28	74
SPIUNET	6	16
SIMEC	28	74
SIMEC MODULO OBRAS	13	34
SISAC	8	21
CGU – PAD	13	34
TOTAL DE RESPONDENTES	38	

Fonte: Pesquisa de campo.

(1) Percentual baseado no total de respondentes (pergunta de resposta múltipla).

Buscando verificar o atendimento da norma com relação ao documento denominado PAINT (Plano Anual de Auditoria Interna), foi questionado se o mesmo era elaborado anualmente pela unidade/servidor nomeado para o controle e submetido à apreciação da CGU. Conforme demonstra a tabela 14, em 38 (100%) das universidades onde existe unidade/servidor nomeado para o controle este requisito legal é cumprido.

Tabela 14 - Distribuição de Frequência por Elaboração e Submissão do PAINT a CGU

PAINT Elaborado e Submetido à CGU	Frequência	%
Sim	38	100,0
Não	0	0,0
TOTAL	38	100

Fonte: Pesquisa de campo.

Ainda, com relação ao documento denominado PAINT, foi questionada a manifestação da CGU sobre o mesmo quando de sua apreciação. Nota-se que não houve nenhuma manifestação contrária às atividades de controle programadas, sugerindo reescrita do PAINT; contudo, em 14 (36,8%) dos documentos foi sugerida a ampliação/aprofundamento das áreas de controle, e em 24 (63,2%) houve aprovação de forma ampla, conforme mostra a tabela 15.

O propósito da submissão prévia do PAINT a CGU é permitir a integração das ações de controle. A sugestão para ampliação/aprofundamento de áreas de controle demonstra que os escopos de controle apresentados pelas universidades não correspondem àqueles vistos pela CGU como os de maior relevância ou materialidade.

Tabela 15 - Distribuição de Frequência por Manifestação da CGU Relativamente ao PAINT

Manifestação da CGU	Frequência	%
Aprovado o plano de forma ampla	24	63,2
Aprovado o plano com ressalvas - sugerindo áreas de controle a serem ampliadas/aprofundadas	14	36,8
Manifesta-se contrária às atividades de controle programadas, sugerindo reescrita do PAINT	0	0,0
TOTAL	38	100

Fonte: Pesquisa de campo.

Outra questão levantada na pesquisa foi a autonomia para planejamento e execução da atividade da unidade de auditoria interna/servidor nomeado para o controle interno. De acordo com a tabela 16, na grande maioria das universidades pesquisadas, 36 (94,7%), a autonomia é ampla e em apenas 2 (5,3%) é restrita a algumas áreas; demonstrando que há interferência da gestão limitando a atuação do controle interno.

Tabela 16 - Distribuição de Frequência por Autonomia para Planejamento e Execução de Atividades de Controle Interno

Autonomia	Frequência	%
Existe e é ampla	36	94,7
Existe e é restrita a algumas áreas (por exemplo: folha de pagamento, licitações, obras, etc.)	2	5,3
Inexiste	0	0,0
TOTAL	38	100

Fonte: Pesquisa de campo.

Concernente à aplicação dos princípios de governança pública na gestão, utilizando como instrumento de medida as informações disponíveis na página (*site*) oficial da universidade, observa-se que, dentre as 39 universidades que responderam à pesquisa o link para acesso a informações nos termos da Lei 12.527/2011 – Lei de acesso à informação pública consta do *site* oficial em 35 (92%) delas; em 34 (89%) há link direto para a página da transparência pública; em 33 (87%) existe link para acesso aos relatórios de gestão da universidade; o link para acesso aos pareceres anuais do Controle Interno (CGU) relativo à prestação anual de contas ocorre em 30 (79%) dos sites, contudo esta frequência cai para 13 (34%) no caso do link para a carta de serviços ao cidadão, conforme determina o Decreto 6932/2010, mais recente (tabela 17).

Tabela 17 - Distribuição de Frequência por Links Disponíveis na Página Oficial (*Site*) da Universidade

Links Relacionados a Governança	Frequência	%(1)
Link direto para a página da transparência pública	34	89
Link para acesso aos relatórios de gestão da universidade	33	87
Link para acesso aos pareceres anuais do Controle Interno (CGU) relativo a prestação anual de contas	30	79
Link para a carta de serviços ao cidadão, que determina o Decreto 6932/2010.	13	34
Link para acesso a informações nos termos da Lei 12.527/2011 – Lei de acesso a informação pública	35	92
TOTAL DE RESPONDENTES	39	

Fonte: Pesquisa de campo.

(1) Percentual baseado no total de respondentes (pergunta de resposta múltipla).

Ainda, com relação à aplicação dos princípios de governança pública na gestão, buscando verificar a tempestividade do atendimento à norma, inquiriu-se a partir de que ano os primeiros links constantes na tabela 17 foram criados. Os resultados encontrados constam da tabela 18, em que o maior resultado foi verificado entre os anos 2007 e 2012, com 34 (87%) de inclusão de links, seguido de 5 (13%) respondentes cujos primeiros links foram inseridos antes de 2006.

Tabela 18 - Distribuição de Frequência por Ano de Disponibilização dos Primeiros Links Elencados na Tabela 17

Ano de Disponibilização do Primeiro Link	Frequência	%
Antes de 2006	5	13
2006	0	0
Entre 2007 e 2012	34	87
Não estão disponíveis	0	0
TOTAL	39	100

Fonte: Pesquisa de campo.

4.2 ANÁLISE DESCRITIVA BIVARIADA

Para verificar o grau de associação entre as variáveis de interesse, são apresentadas as tabelas de contingência com os respectivos coeficientes, sendo que na seção que tratou sobre a medida de associação entre duas variáveis ao menos nominais para fundamentar a análise, calculou-se o Qui-Quadrado simulado.

O nível de relação entre as duas variáveis cruzadas é medido pelo valor de Qui-Quadrado simulado onde os p-valores abaixo de 0,05 indicam evidência de associação significativa entre variáveis.

Desta forma, inicia-se a análise pela distribuição conjunta das variáveis 'ano de criação da AUDIN' e 'ano dos primeiros links criados' (tabela 19). Verifica-se que embora o maior número de unidades de auditoria interna ou nomeação do primeiro servidor responsável pelo controle interno tenha ocorrido até o ano de 2000 inclusive (13), a criação dos primeiros links relacionados à aplicação dos princípios da governança pública nas universidades (33), ocorreu entre 2007 e 2012.

O nível de relação entre as duas variáveis medido pelo valor de Qui-Quadrado simulado, p-valor = 0,181, indica inexistir relação entre a criação da unidade de auditoria interna/nomeação do primeiro servidor responsável pelo controle interno e a criação dos primeiros links relacionados à aplicação dos princípios da governança pública nas universidades.

Tabela 19 - Distribuição do Ano de Constituição do Controle Interno por Ano dos Primeiros Links Criados

Ano de Constituição/ Nomeação	Ano de Disponibilização Primeiros Links			Total
	Antes de 2006	2006	De 2007 a 2012	
Até 2000 inclusive				
Contagem	4	0	9	13
% Linha	30,76	0	69,24	
% Coluna	80	0	27,27	
% Total	11	0	24	35
2001				
Contagem	0	0	2	2
% Linha	0	0	100	
% Coluna	0	0	6,06	
% Total	0	0	5	5
2002-2005				
Contagem	1	0	8	9
% Linha	11	0	89	
% Coluna	20	0	24,25	
% Total	2	0	21	23
2006				
Contagem	0	0	4	4
% Linha	0	0	100	
% Coluna	0	0	12,12	
% Total	0	0	11	11
Após 2007 inclusive				
Contagem	0	0	10	10
% Linha	0	0	100	
% Coluna	0	0	30,3	
% Total	0	0	26	26
TOTAL				
Contagem	5	0	33	138
% do total	13,16	0	86,84	100
p-valor = 0,181				

Fonte: Pesquisa de campo.

Analisando a tabela 20, pode-se observar que das 38 universidades que possuem unidade de auditoria interna constituída, a maior parte delas (15) o foram por resolução, contudo a subordinação se distribuiu em 3 das quatro possibilidades assinaladas; sendo que, ao se observar a maior distribuição de subordinação, nota-se que esta se encontra na alternativa Reitor.

Portanto, não parece haver relação entre o tipo de instrumento normativo constitutivo da unidade e a determinação de sua subordinação, o que foi confirmado pelo p-valor = 0,251.

Desta forma, pode-se concluir que o instrumento normativo constitutivo da unidade não interfere diretamente no cumprimento do Decreto n.º 3.591/2000, que determina a subordinação ao gestor máximo, Conselho de Administração ou órgão de atribuições equivalentes.

Tabela 20 - Distribuição por Ato Normativo Constitutivo da Unidade de Auditoria por Subordinação

Ato Normativo de Constituição	Subordinação				Total
	Reitor	Conselho Universitário	Conselho Admin.	Conselho Curadores	
Portaria					
Contagem	4	0	1	1	6
% Linha	6,67	0	1,67	1,67	
% Coluna	20	0	100	25	
% Total	10,53	0	2,64	2,64	15,81
Estatuto					
Contagem	2	3	0	0	5
% Linha	4	6	0	0	
% Coluna	10	23,08	0	0	
% Total	5,26	7,9	0	0	13,16
Resolução					
Contagem	7	5	0	3	15
% Linha	4,67	3,34	0	2	
% Coluna	35	38,46	0	75	
% Total	18,42	13,15	0	7,9	39,47
Regimento					
Contagem	5	5	0	0	10
% Linha	0,5	0,5	0	0	
% Coluna	25	38,46	0	0	
% Total	13,15	13,15	0	0	26,3
Não é formalizada					
Contagem	2	0	0	0	2
% Linha	1	0	0	0	
% Coluna	10	0	0	0	
% Total	5,26	0	0	0	5,26
Contagem	20	13	1	4	38
TOTAL					
% total	52,62	34,2	2,64	10,54	100
p-valor = 0,251					

Fonte: Pesquisa de campo.

Verificou-se a existência ou não de relação entre a motivação do gestor ao criar a unidade de auditoria interna ou nomear servidor responsável pelo controle com a clara segregação das funções de controle da execução. Conforme demonstra a tabela 21, em apenas 3 universidades as funções de execução e controle não se encontram claramente definidas, contudo em nenhuma destas instituições a motivação para a criação da unidade/nomeação servidor controle interno deu-se por transferência de atribuições de outras unidades e setores da universidade, observando-se, portanto, nenhuma associação entre as variáveis, o que é confirmado pelo resultado de p-valor=1.

Tabela 21 - Distribuição da Motivação para Criação da Unidade/Nomeação do Servidor Responsável pelo Controle Interno por Clareza quanto a Atribuições Segregadas de Execução e Controle

Motivo para Criação	Clareza na Segregação de Execução e Controle		Total
	Sim	Não	
Exigência legal			
Contagem	22	2	24
% Linha	91,66	8,34	
% Coluna	62,85	66,66	
% Total	57,9	5,26	63,16
Fortalecimento do controle			
Contagem	5	1	6
% Linha	83,33	16,67	
% Coluna	14,29	33,33	
% Total	13,16	2,63	15,79
Transferência de atribuições			
Contagem	1	0	1
% Linha	100	0	
% Coluna	2,86	0	
% Total	2,63	0	2,63
Fortalecimento e racionalização			
Contagem	6	0	6
% Linha	100	0	
% Coluna	17,14	0	
% Total	15,79	0	15,79
Outro			
Contagem	1	0	1
% Linha	1	0	
% Coluna	2,86	0	
% Total	2,63	0	2,63
TOTAL			
Contagem	35	3	38
% Total	92,11	7,89	100
p-valor = 1			

Fonte: Pesquisa de campo.

Buscou-se verificar a influência da remuneração específica do servidor designado para o controle interno sobre sua autonomia para planejamento e execução das atividades (tabela 22). Observa-se que nos 2 (100%) casos em que a autonomia foi considerada restrita à remuneração, isto ocorria através de CD (Cargo de Direção e Assessoramento), sendo que, entre as demais respondentes (36), a autonomia foi considerada ampla independentemente da remuneração.

Estas observações indicam inexistência de associação entre as variáveis, o que restou confirmado pelo resultado de p-valor = 0,6333.

Tabela 22 - Distribuição da Remuneração Específica do Servidor Designado para Controle Interno por Autonomia para Planejamento e Execução da Atividade

Remuneração	Autonomia para Planejamento e Execução da Atividade			Total
	Ampla	Restrita	Inexiste	
FG				
contagem	10	0	0	10
% Linha	100	0	0	
% Coluna	27,78	0	0	
% Total	26,32	0	0	26,32
CD				
contagem	24	2	0	26
% Linha	92,3	7,69	0	
% Coluna	66,67	100	0	
% Total	63,16	5,26	0	68,42
Não existe				
contagem	2	0	0	2
% Linha	100	0	0	
% Coluna	5,56	0	0	
% Total	5,26	0	0	5,26
TOTAL				
contagem	36	2	0	38
% Total	94,74	5,26		100
p-valor = 0,633				

Fonte: Pesquisa de campo.

Ao se tomar por análise a distribuição conjunta das variáveis 'existência da auditoria interna' e 'links disponíveis no *site* oficial da universidade' (tabela 19), é possível verificar que, das 37 universidades que possuem a unidade de auditoria interna constituída, 32 (86,49%) possuem link direto para a página da transparência pública, 32 (86,49%) possuem link para acesso aos relatórios de gestão, 30 (81,08%) possuem link para acesso aos pareceres anuais do Controle Interno (CGU) relativo a prestação anual de contas, 13 (35,14%) possuem link para a carta de serviços ao cidadão, conforme determina o Decreto 6932/2010, e 34 (91,89%) possuem link para acesso a informações nos termos da Lei 12.527/2011 – Lei de acesso à informação pública.

Neste sentido, também é possível observar que a universidade que apenas nomeou um auditor interno para exercer a função de controle, sem, contudo, constituir uma unidade e estruturá-la, não possui todos os links, apenas o link direto para a página da transparência pública e link para acesso a informações nos termos da Lei 12.527/2011 – Lei de acesso à informação pública, de forma que os links para informações mais detalhadas sobre a gestão não estão disponíveis.

No caso da universidade que não possui unidade constituída nem o cargo de auditor interno e o controle é exercido por servidor especificamente designado, também são verificados 2 links: link direto para a página da transparência pública e link para acesso aos relatórios de gestão da universidade, levando a uma representatividade zerada (0) nos demais links.

No caso da tabela 19, que se refere a cruzamentos múltiplos, o p-valor foi calculado para cada coluna *versus* linha, chegando ao um resultado de associação para cada link.

Em relação ao link direto para a página da transparência pública em relação ao nível de estruturação do controle interno, o resultado de p-valor foi = 0,570, ou seja, inexistente associação.

Quanto ao resultado de p-valor no caso do link para acesso aos relatórios de gestão da universidade *versus* nível de estruturação do controle interno, o p-valor resultou = 0,160, observando-se, portanto, a inexistência de correlação entre as variáveis.

Relativamente à verificação do nível de associação entre o link para acesso aos pareceres anuais do Controle Interno (CGU) relativo à prestação anual de contas e o nível de estruturação do controle interno, observa-se que p-valor resultou = 0,054, o que significa dizer que há uma tendência a H_1 , ou seja, a hipótese de associação entre as variáveis.

Outra observação foi efetuada com relação ao link para a carta de serviços ao cidadão, conforme determina o Decreto 6932/2010, resultando num p-valor= 0,304, indicando não haver associação entre as variáveis.

Já para o link para acesso a informações nos termos da Lei 12.527/2011 – Lei de acesso à informação pública, uma vez que p-valor= 0,057, portanto um valor $>0,04$ e $>0,06$, há indicação estatística de tendência de associação entre as variáveis.

Assim, pode-se dizer que restou confirmada a tendência de interferência do controle interno sobre a existência de dois links relacionados à governança pública: aquele que dá acesso aos pareceres anuais do Controle Interno (CGU) relativo à prestação anual de contas e para acesso a informações nos termos da Lei 12.527/2011 – Lei de acesso à informação pública.

Desta forma é possível observar que a unidade de auditoria interna tende a influenciar o cumprimento das normas relativas à divulgação de dados e acesso a informações da gestão, contribuindo para o aumento do nível de transparência pública da gestão da universidade.

Tabela 23 - Distribuição de Links Relacionados a Governança Pública no Site Oficial por Nível de Estruturação do Controle Interno

Links	Estruturação do controle interno			Total	p-valor
	Sim, existe unidade/setor constituída com auditor formalmente nomeado	Não existe unidade constituída apenas um Auditor Interno	Não existe unidade constituída nem o cargo de Auditor Interno e o controle é exercido por servidor especificamente designado		
Link direto para a página da transparência pública					
Contagem	32	1	1	34	0,57
% Linha	94,12	2,94	2,94		
% Coluna	86,49	100	100		
% Total	82,05	2,56	2,56	87,17	
Link para acesso aos relatórios de gestão da universidade					
Contagem	32	0	1	33	0,16
% Linha	96,97	0	3,03		
% Coluna	86,49	0	100		
% Total	82,05	0	2,56	84,61	
Link para acesso aos pareceres anuais do Controle Interno (CGU) relativo a prestação anual de contas					
Contagem	30	0	0	30	0,054
% Linha	100	0	0		
% Coluna	81,08	0	0		
% Total	76,92	0	0	76,92	
Link para a carta de serviços ao cidadão, conforme determina o Decreto 6932/2010					
Contagem	13	0	0	13	0,304
% Linha	100	0	0		
% Coluna	35,14	0	0		
% Total	3,33	0	0	3,33	
Link para acesso a informações nos termos da Lei 12.527/2011 – Lei de acesso à informação pública					
Contagem	34	1	0	35	0,057
% Linha	97,14	2,86	0		
% Coluna	91,89	100	0		
% Total	87,18	2,56	0	89,74	
TOTAL					
Contagem	37	1	1	39	
% Total	94,87	2,56	2,56	100,00	

Fonte: Pesquisa de campo.

Nota: A soma dos percentuais ultrapassa 100% , uma vez que a questão permitia opção por mais de uma alternativa.

5 SUGESTÃO PARA NOVOS ESTUDOS

O estudo do tema da governança possui muitas vertentes, sendo aquela ligada ao mercado de capitais a mais difundida atualmente. O assunto é bastante amplo, podendo se vincular tanto à contabilidade quanto a finanças, bem como transitar, sem dificuldades, pela área de gestão, seja ela pública ou privada.

No Brasil, ainda são raros os trabalhos sobre a governança aplicada ao setor público. Assim, no intuito de ampliar a produção de conhecimento sobre o tema em pauta, sugerem-se aqui, dentre outras possibilidades, alguns temas para pesquisa, a saber: a influência da governança sobre a contabilidade pública; a Lei de Responsabilidade Fiscal à luz dos princípios de governança; a governança pública e as mudanças nos marcos regulatórios brasileiros; a tecnologia de informação e a governança pública.

Ainda, no viés de um estudo aplicado às universidades públicas brasileiras e à unidade de auditoria interna, propõem-se pesquisas que identifiquem os fatores internos e externos que aumentam ou diminuem o desempenho da auditoria interna no que concerne à contribuição para o processo de implantação da governança pública.

Voltando-se de modo particular aos resultados alcançados neste trabalho, sugere-se seu aprofundamento mediante um estudo de caso que gere um modelo de implantação e estruturação de unidades de auditoria interna com ênfase na implantação da governança em órgãos públicos, indo além do controle de legalidade – mais comumente difundido.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo foi desenvolvido tomando como base a fundamentação teórica aliada à observação empírica da influência da unidade de auditoria interna sobre o estabelecimento da governança pública na gestão de universidades federais brasileiras.

Buscou-se descrever os princípios de responsabilidade de prestar contas (*accountability*), transparência (*disclosure/openess*), integridade (*integrity*) e equidade, bem como as especificidades destes quando aplicados à Administração Pública, em especial no processo de implantação de governança pública nas referidas universidades.

Ainda, discutiu-se à luz da legislação, com destaque para o Decreto Federal n.º 3.591/2000, a exigência legal da estruturação e funcionamento das unidades de auditoria interna no âmbito das universidades públicas federais.

Observou-se que, embora o termo *governança pública* não seja amplamente utilizado, seus princípios, independentemente da nomenclatura empregada, encontram-se intrínsecos à legislação brasileira, destacando-se, contudo, na última década.

Tendo em vista que a governança pública excede a aplicação de regras, seu processo de implantação requer uma mudança de postura por parte do agente público, sendo reconhecida pela literatura (internacional) a influência da auditoria interna no processo de seu estabelecimento, bem como sua consolidação na gestão institucional.

Desta forma, a pesquisa de campo abordou a exigência legal da constituição da unidade de auditoria interna ou a nomeação de um auditor interno (quando a demanda não justificasse a constituição da unidade), bem como sua contribuição no estabelecimento e consolidação da governança pública na gestão institucional, além de questionar – na ausência daquela unidade – sobre quem contribuiria neste sentido.

A análise dos dados coletados demonstrou que, do total de respondentes (39 universidades), apenas 1 universidade não possuía unidade constituída nem tampouco auditor interno nomeado, de forma que o controle interno é exercido como atividade por um servidor especificamente designado.

Dentre as 38 universidades que possuem controle interno estabelecido, 55% têm como atribuição, entre outras, estimular a transparência e o controle social. Noutro sentido, 45% das unidades de controle interno estabelecidas não têm como atribuições declaradas essas tarefas, embora haja uma imposição legal nessa direção.

Contudo, no que concerne à transparência e ao estímulo ao controle social, sejam eles ou não atribuições declaradas do controle interno estabelecido, o resultado da pesquisa apontou indício de associação entre a disponibilização de links relacionados à governança pública e a existência de unidade de controle interno.

Os normativos legais estabelecem a obrigatoriedade de disponibilização de alguns links de acesso no site oficial das universidades públicas. Estes possibilitam: acesso direto à página de transparência pública; acesso aos relatórios anuais de gestão; acesso aos pareceres anuais do Controle Interno (CGU) relativo à prestação anual de contas; acesso à carta de serviços ao cidadão; e acesso a informações nos termos da Lei 12.527/2011 - Lei de Acesso à Informação pública (LAI).

Verificou-se que o atendimento à imposição legal não foi suficiente para sua implantação. Das 39 universidades respondentes, 9 não possuem o link para acesso aos pareceres anuais do Controle Interno relativo à prestação anual de contas e, no caso das 30 que disponibilizam o link, todas possuem unidade de controle interno constituída.

Não é diferente para o caso da disponibilização do link para acesso a informações nos termos da Lei 12.527/2011 - LAI. Dos 39 respondentes, 35 disponibilizam o link, sendo que 34 possuem unidade de controle interno constituída e 1 auditor interno nomeado.

A análise estatística dos dados confirmou, portanto, que há indícios de participação/contribuição da unidade de auditoria interna/auditor interno na implementação dos links relativos à disponibilização dos pareceres anuais do Controle Interno relativo à prestação anual de contas; e para acesso a informações nos termos da Lei 12.527/2011 - Lei de acesso à informação pública.

Uma avaliação mais criteriosa dos links disponíveis em relação à estruturação do controle interno também mostrou que há diferença na influência do controle interno sobre a divulgação pública dos dados quando a universidade estrutura a unidade de controle e quando mantém apenas um auditor interno nomeado. A pesquisa evidencia que a respondente que não possui unidade de controle interno estruturada, contando apenas com o auditor interno, possui, dos 5

links obrigatórios, apenas 2, sendo que aquelas que disponibilizam em seu site oficial têm seus dados gerados pela CGU, necessitando apenas que a universidade aloque o *banner* de redirecionamento.

Note-se também que o tempo de resposta ao atendimento da legislação é inferior no caso das universidades que possuem a unidade de controle interno estruturada. O Decreto 6.932/2010, que estabelece a obrigatoriedade de disponibilização de link para acesso à carta de serviços do cidadão, é relativamente recente, sendo que das 13 universidades que o implantaram todas possuem a unidade de auditoria constituída.

Isso mostra que apenas o cumprimento da exigência legal de estabelecer o controle interno não é suficiente, pois a estruturação espelha uma política da gestão que visa ao estabelecimento da governança como forma de voltar a estrutura administrativa às demandas da sociedade.

Os links de acesso a páginas relacionadas à governança pública representam ferramenta legal na busca do fortalecimento da transparência e controle social, de forma que a ausência de sua implantação resulta em redução do empoderamento do cidadão e, conseqüentemente, dos índices de governança pública nas universidades, podendo decorrer, como demonstram os resultados da pesquisa, da falta de implementação e estruturação da unidade de controle interno.

Assim, restou comprovada a necessidade de estruturação e funcionamento da auditoria interna dentro das universidades públicas federais como forma de contribuir para a efetivação da governança em seus processos/procedimentos de gestão da coisa pública.

Finalmente, acredita-se que este trabalho possa contribuir para a elucidação do entendimento de que, sem diferença daquilo que se observa no panorama internacional, a auditoria interna constitui importante ferramenta da administração pública para a efetivação dos princípios de governança na esfera pública, não havendo, dentro das universidades públicas federais, alguém ou outro órgão que a tenha substituído neste papel.

REFERÊNCIAS

ABRUCIO, Fernando Luiz. Trajetória recente da gestão pública brasileira: um balanço crítico e a renovação da agenda de reformas. **Revista da Administração Pública**, Rio de Janeiro, v.41, n. especial, p.67-86, 2007. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-76122007000700005>. Acesso em: 12 jun. 2012.

ADELMAN, Irma. The role of government in economic development. **University of California at Berkeley**: working paper n.890, may/1999. Disponível em: <<http://are.berkeley.edu/~adelman/Finn.pdf>>. Acesso em: 09 fev. 2012.

ALBUQUERQUE, Roberto Chacon de. Da hiperglobalização à proliferação de regimes normativos. **Revista Direito GV**, São Paulo, v.5, n.2, p.387-404, jul./dez. 2009. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1808-24322009000200007&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 30 maio 2012.

ALCANTARA, Christian Mendez. **O modelo gerencial** – organizações públicas não-estatais e o princípio da eficiência, uma visão jurídica e administrativa. Belo Horizonte: Fórum, 2009.

ALMEIDA, Bruno José Machado de. Auditoria e sociedade: o diálogo necessário. **Revista de Contabilidade e Finanças**, São Paulo, v.15, n.34, p.80-96, jan./abr. 2004. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1519-70772004000100006&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 18 jun. 2012.

ALMEIDA, Moisés Araújo; SANTOS, Josete Florencio dos Santos; FERREIRA, Lúcio Flávio Vieira de Medeiros; TORRES, Fernando José Vieira. Evolução da qualidade das práticas de governança corporativa: um estudo das empresas Brasileiras de capital aberto não listadas em bolsa. **Revista de Administração Contemporânea**, Curitiba, v.14, n.5, p.907-924, set./out. 2010. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1415-65552010000500009&lng=en&nrm=iso> Acesso em: 22 jun.2012.

ALVES, Lauro Eduardo Soutello. Governança e cidadania empresarial. **Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v.41, n.4, p.78-86, out./dez. 2001. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-75902001000400009&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 18 jun. 2012.

ANTUNES, Jerônimo. Lógica nebulosa para avaliar riscos na auditoria. **Revista de Contabilidade e Finanças**, São Paulo, v.17, n.especial, p.80-91, ago. 2006. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1519-70772006000400007&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 30 jul. 2012.

ARANHA, Maria Lúcia de Arruda; MARTINS, Maria Helena Pires. **Filosofando** – introdução à filosofia. 3.ed. São Paulo: Moderna, 2003.

ARAÚJO, Marcelo; SANCHEZ, Oscar Adolfo. A corrupção e os controles internos do estado. **Lua Nova**, n.65, p.137-173, ago. 2005. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0102-64452005000200006&lng=pt&nrm=iso>. Acesso em: 13 fev. 2012.

ASHLEY, Patrícia Almeida (Coord.). **Ética e responsabilidade social nos negócios**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

AZAMBUJA, Darcy. **Teoria geral do estado**. 4.ed. Porto Alegre: Globo, 1962.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de direito administrativo**. 26.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

BAQUERO, Marcello; SCHNEIDER, Aaron; LINHARES, Bianca; ALVES, Douglas Santos; PEREIRA, Thiago Ingrassia. Bases de um novo contrato social? Impostos e Orçamento Participativo em Porto Alegre: **Opinião Pública**, Campinas, v.11, n.1, mar. 2005
Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0104-62762005000100004&lng=pt&nrm=iso>. Acesso em: 13 fev. 2012.

BARBETTA, Pedro Alberto. **Estatística aplicada às ciências sociais**. 6.ed. Florianópolis: Editora da UFSC, 2006.

BEATA, Adelaide Maria Coelho. Administração e descentralização política: notas para discussão. **Revista de Administração Pública**, v.23, n.3, p.101-103, ago./out. 1989.

BELL, Judith. **Projeto de pesquisa** – guia para pesquisadores iniciantes em educação, saúde e ciências sociais. Tradução: Magna França Lopes. 4.ed. Porto Alegre: Artmed, 2008.

BENITES, Luiz Felipe Rocha. A governamentalização do Estado contemporâneo: uma cartografia dos mecanismos estatais de controle. **Sociologias**, Porto Alegre, n.12, p.274-303, jul./dez. 2004. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1517-45222004000200010&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 18 jun. 2012.

BOGONI, Nadia Mar; ZONATTO, Vinícius Costa da Silva; ISHIKURA, Edison Ryu; FERNANDES, Francisco Carlos. Proposta de um modelo de relatório de administração para o setor público baseado no Parecer de Orientação nº 15/87 da Comissão de Valores Mobiliários: um instrumento de governança corporativa para a administração pública. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v.44, n.1, p.119-142, jan./fev. 2010.
Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-76122010000100006&lng=en&nrm=iso> Acesso em: 30 jul. 2012.

BONAVIDES, Paulo. **Ciência política**. 5.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1983.

BONAVIDES, Paulo. **Do estado liberal ao estado social**. 3.Ed. Rio de Janeiro: FGV, Instituto de Documentação, 1972.

BOURGON, Jocelyne. Finalidade pública, autoridade governamental e poder coletivo. **Revista do Serviço Público**, Brasília, n.61, v.1, p.5-33, jan./mar. 2010. Disponível em: <http://www.enap.gov.br/index.php?option=com_docman&task=cat_view&gid=900&Itemid=129>. Acesso em: 03 ago. 2012.

BRAGA, Lamartine Vieira; ALVES, Welington Souza; FIGUEIREDO, Rejane Maria da Costa; SANTOS, Rildo Ribeiro dos. O papel do Governo Eletrônico no fortalecimento da governança do setor público. **Revista do Serviço Público**, Brasília, v.59 n.1, p.05-21, jan./mar. 2008. Disponível em: <http://www.enap.gov.br/index.php?option=com_docman&task=doc_view&gid=2881>. Acesso em: 03 ago. 2012

BRASIL. CGU. **Controle interno**. Controle e auditoria interna – Programa de Orientação e Capacitação dos Gestores Públicos Federais (CAPACITA), Brasília, 2011.

BRASIL. CGU. Controle Interno, Prevenção e Combate à Corrupção – Ações da CGU em 2008. Brasília, 2009. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/Publicacoes/BalancoAcoes2008/Arquivos/balanco2008_portugues.pdf>. Acesso em: 01 ago. 2012.

BRASIL. CGU. Instrução Normativa n.º 07, de 29 de dezembro de 2006. Estabelece normas de elaboração e acompanhamento da execução do Plano Anual de Atividades das Auditorias Internas das entidades da administração indireta do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/Legislacao/Arquivos/InstrucoesNormativas/IN_CGU_07_2006_alterada.pdf>. Acesso em: 30 jun. 2012.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituiC3A7ao.htm>http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/lei/l12305.htm>. Acesso em: 13 jun. 2011.

BRASIL. Decreto n.º 3.591 de 06 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: 10 jul. 2012

BRASIL. Decreto n.º 4.113 de 05 de fevereiro de 2002. Transfere da estrutura do Ministério da Fazenda para a Casa Civil da Presidência da República a Secretaria Federal de Controle Interno e a Comissão de Coordenação de Controle Interno, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/D4113.htm> Acesso em: 13 jul. 2012.

BRASIL. Decreto n.º 4.177 de 28 de março de 2002. Transfere para a Corregedoria-Geral da União as competências e as unidades administrativas da Casa Civil da Presidência da República e do Ministério da Justiça que especifica e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/D4177.htm#art8>. Acesso em: 13 jul. 2012.

BRASIL. Decreto n.º 83.740 de 18 de julho de 1979. Institui o Programa Nacional de Desburocratização e dá outras providências. Disponível em: <<http://www2.camara.gov.br/legin/fed/decret/1970-1979/decreto-83740-18-julho-1979-433047-publicacaooriginal-1-pe.html>>. Acesso em: 15 maio 2012.

BRASIL. Decreto-Lei n.º 200 de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/decreto-lei/Del0200.htm>>. Acesso em: 25 fev. 2011.

BRASIL. Lei Complementar n.º 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 13 jun. 2011.

BRASIL. Lei Complementar n.º 131, de 27 de maio de 2009. Acrescenta dispositivos à Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp131.htm>. Acesso em: 13 jun. 2011.

BRASIL. Lei n.º 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, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10180.htm. Acesso em: 25 jul. 2012.

BRASIL. Lei n.º 10.683 de 28 de maio de 2003. Dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/l10.683.htm>. Acesso em: 25 jul. 2012.

BRASIL. Lei n.º 12.309 de 09 de agosto de 2010. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e execução da Lei Orçamentária de 2011 e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/lei/l12309.htm>. Acesso em: 28 nov. 2011.

BRASIL. Lei n.º 12.527 de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm>. Acesso em: 15 fev. 2012.

BRASIL. Lei n.º 4.320 de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm>. Acesso em: 17 jun. 2012.

BRASIL. Lei n.º 4.728 de 14 de julho de 1965. Disciplina o mercado de capitais e estabelece medidas para o seu desenvolvimento. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4728.htm>. Acesso em: 06 jun. 2012.

BRASIL. Lei n.º 6.385 de 07 de dezembro de 1976. Dispõe sobre o mercado de valores mobiliários e cria a Comissão de Valores Mobiliários. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6385.htm>. Acesso em: 06 jun. 2012.

BRASIL. Lei n.º 8.666, de 21 de junho de 1993. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8666cons.htm>. Acesso em: 20 abr. 2011.

BRASIL. Lei n.º 8.911 de 11 de julho de 1994. Dispõe sobre a remuneração dos cargos em comissão, define critérios de incorporação de vantagens de que trata a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, no âmbito do Poder Executivo, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8911.htm>. Acesso em: 10 jul. 2012.

BRASIL. Lei n.º 9.755 de 16 de dezembro de 1998. Dispõe sobre a criação de "homepage" na "Internet", pelo Tribunal de Contas da União, para divulgação dos dados e informações que especifica, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9755.htm>. Acesso em: 25 jul. 2012.

BRASIL. Lei n.º 9.784 de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9784.htm>. Acesso em: 28 nov. 2011.

BRASIL. MARE. Presidência da República. **Plano diretor da reforma do aparelho do estado**. Brasília: Ministério da Administração e Reforma do Estado, 1995. Disponível em: <<http://www.bresserpereira.org.br/Documents/MARE/PlanoDiretor/planodiretor.pdf>>. Acesso em: 26 maio 2012.

BRASIL. TCU. Acórdão n.º 2.731 de 26 de novembro de 2008 - Plenário. Avaliação do Relacionamento das Instituições das Federais de Ensino Superior com suas Fundações de Apoio. Disponível em: <<http://contas.tcu.gov.br/portaltextual/ServletTcuProxy>>. Acesso em: 30 jul. 2012.

BRASIL. TCU. Instrução Normativa TCU nº 47, de 27 de outubro de 2004. Estabelece normas de organização e apresentação de processos de tomada e prestação de contas. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/AreaAuditoriaFiscalizacao/Arquivos/AuditoriasAnuaisEPrestContas/IN_TCU_n47_27_outubro_2004.pdf>. Acesso em: 25 jul. 2012.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. Estratégia Nacional e Desenvolvimento. **Revista de Economia Política**, São Paulo, v.26, n.2, p.203-230, abril/jun. 2006. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0101-31572006000200003&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 30 maio 2012.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. O modelo estrutural de governança pública. **Revista eletrônica sobre a reforma do Estado**, Salvador, n.10, jun./ago. 2007. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com/revista/RERE-10-JUNHO-2007-BRESSER20PEEREIRA.pdf>>. Acesso em: 26 jun. 2012.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. Os primeiros passos da reforma gerencial do Estado de 1995. **Revista eletrônica sobre a reforma do Estado**, Salvador, n.16, out./dez. 2008. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com/revista/RERE-16-DEZEMBRO-2008-LUIZ20CARLOS20BRESSER.pdf>>. Acesso em: 26 jun. 2012.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. SPINK, Peter (Orgs.). **Reforma do estado e administração pública gerencial**. 7.ed. Rio de Janeiro: Fundação Getulio Vargas, 2006.

BRUNI, Adriano Leal. **Estatística aplicada à gestão empresarial**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2008.

BURDEAU, Georges. **Traité de science politique**. Paris: Librairie Générale de droit et de Jurisprudence, 1949.

CALDEIRA, Jorge; CARVALHO, Flavio de; MARCONDES, Claudio; PAULA, Sergio Gomes de. **Viagem pela história do Brasil**. 2.ed. rev. e ampl. São Paulo: Companhia das Letras, 1997.

CANOTILHO, Jose Joaquim Gomes. **Direito constitucional**. 5.ed. Coimbra: Almedina, 1991.

CARVALHO, L. Nelson; PINHO, Ruth Carvalho de Santana. Auditoria: independência, estratégias mercadológicas e satisfação do cliente - um estudo exploratório sobre a região Nordeste. **Revista de Contabilidade e Finanças**, São Paulo, v.15, n.34, p.23-33, jan./abr. 2004. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1519-70772004000100002&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 30 jul. 2012.

CASTOR, Belmiro Valverde Jobim. **O Brasil não é para amadores** – estado, governo e burocracia na terra do jeitinho. Curitiba: EBEL-IBQP/PR, 2000.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria e controle interno na administração pública** – evolução do controle interno no Brasil do código de contabilidade de 1922 até a criação da CGU em 2003. São Paulo: Atlas, 2008.

CAVALCANTI, Ana Hartmann. Arte da experimentação: política, cultura e natureza no primeiro Nietzsche. **Revista Trans/Form/Ação**, Marília, v.30, n.2, 2007. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0101-31732007000200008&lng=pt&nrm=iso>. Acesso em: 25 abr. 2012.

CAVALCANTI, Bianor Scelza. RUEDIGER, Marco Aurélio. SOBREIRA, Rogério (Org.). **Desenvolvimento e construção nacional: políticas públicas**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2005.

CAVALCANTI, Themistocles B. O Estado, a administração e os serviços públicos no mundo democrático. **Revista do Serviço Público**, Brasília, v.61, n. 3, p.305-310, jul./set. 2010. Disponível em: <http://www.enap.gov.br/index.php?option=com_docman&task=cat_view&gid=905&Itemid=129>. Acesso em: 12 maio 2012.

CHIAVENATO, Idalberto. **Administração geral e pública: teoria e mais 500 questões com gabarito**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

COMPARATO, Fabio Konder. **Direito público: estudos e pareceres**. São Paulo: Saraiva, 1996.

CORRÊA, Dayanne Peretti. OLIVEIRA, Antonio Gonçalves. A transparência pública a partir da publicação dos resultados da execução orçamentária dos Municípios do Estado do Paraná em cumprimento à Lei de Responsabilidade Fiscal. In: XVI SICITE - **Seminário de Iniciação Científica e Tecnológica da UTFPR**, 2011, Ponta Grossa. XVI SICITE - Seminário de Iniciação Científica e Tecnológica da UTFPR. Curitiba: UTFPR, 2011.

COSTA, Frederico Lustosa da. Brasil: 200 anos de Estado, 200 anos de administração pública, 200 anos de reformas. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v.42, n.5, p.829-874, set./out. 2008. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-76122008000500003&lng=en&nrm=iso>. Acesso em 15 maio 2012.

COSTA, Frederico Lustosa da. Relações estado-sociedade no Brasil: representações para uso de reformadores. **Revista Dados**, Rio de Janeiro, v.52, n.1, p.161-199, mar. 2009. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0011-52582009000100005&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 18 maio 2012.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos da teoria geral do estado**. 20.ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 25.ed. São Paulo: Atlas, 2012.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Parcerias na administração pública – concessão, permissão, franquia, terceirização e outras formas**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1999.

DUGUIT, Léon. **Manuel de droit constitutionnel: theorie generale de l'Etat, libertes publiques, organisation politique**. 2.ed. Paris: Fontemoing & Editeurs, 1911.

FARIA, José Henrique; MENEGHETTI, Francis Kanashiro. Burocracia como organização, poder e controle. **Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v.51, n.5, p.424-439, set./out. 2011. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-75902011000500002&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 31 maio 2012.

FERNANDES, Caprici Matzembacher; OLIVEIRA, Antonio Gonçalves de. Por que governança na administração pública? In: XVI SICITE - **Seminário de Iniciação Científica e Tecnológica da UTFPR**, 2011, Ponta Grossa. XVI SICITE - Seminário de Iniciação Científica e Tecnológica da UTFPR. Curitiba: UTFPR, 2011.

FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. **Tribunais de contas do Brasil: jurisdição e competência**. 3.ed. rev. atual. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

FIESP - Federação das Indústrias do Estado de São Paulo. **Índice de percepção da corrupção - 2010**. Departamento de Competitividade e Tecnologia - Área de Competitividade. São Paulo, Agosto de 2011. Disponível em: <<http://www.fiesp.com.br/competitividade/downloads/indice20de20percepção20da20corrupção20-202011.pdf>>. Acesso em: 02 set. 2011.

FIGUEIREDO, Marcelo. **Teoria geral do estado**. São Paulo: Atlas, 1993.

FLORENZANO, Modesto. Sobre as origens e o desenvolvimento do estado moderno do ocidente. **Lua Nova Revista de Cultura e Política**, São Paulo, n.71, p.11-39, 2007. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0102-64452007000200002&lng=en&nrm=iso> Acesso em: 25 abr. 2012.

FONTES FILHO, Joaquim Rubens Fontes; PICOLIN, Lidice Meireles. Governança corporativa em empresas estatais: avanços, propostas, e limitações. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v.42, n.6, nov./dez.2008. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-76122008000600007&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 22 jun. 2012.

FRANCINI, William Sampaio. A gestão do conhecimento: conectando estratégia e valor para a empresa. **RAE eletrônica** (on-line), São Paulo, v.1, n.2, dez. 2002. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1676-56482002000200014&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 31 jul. 2012.

FREY, Klaus. Políticas Públicas: um debate conceitual e reflexões referentes à práticas públicas no Brasil. **Revista de Planejamento e políticas Públicas**, Brasília, n.21, p.213-258, jun. 2000. Disponível em: <<http://www.ipea.gov.br/ppp/index.php/PPP/article/view/89>>. Acesso em: 20 jun. 2012.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 1999.

IBGC. **Código das melhores práticas de governança corporativa**. 4.ed. São Paulo: IBGC, 2009. Disponível em: <<http://www.ibgc.org.br/CodigoMelhoresPraticas.aspx>>. Acesso em: 17 jul. 2012.

IFAC - INTERNACIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTES. **Study 13 – governance in the public sector**. 2001. Disponível em: <<http://www.ifac.org/publications-resources/study-13-governance-public-sector>>. Acesso em: 01 out. 2012.

JELLINEK, Georg. **Teoria general del estado**. 2.ed. México: Continental, 1958.

JOHNSON, Allan G. **Dicionário de sociologia**: guia prático de linguagem sociológica. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1997.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de direito administrativo**. São Paulo: Saraiva, 2005.

KISSLER, Leo; HEIDEMANN, Francisco G. Governança pública: novo modelo regulatório para as relações entre Estado, mercado e sociedade? **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v.40, n.3, p.479-499, maio/jun. 2006. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-76122006000300008&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 21 jun. 2012.

LAMBERT, F. Tendências da reforma administrativa no Brasil. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v.4, n.1, p.135-158, jun. 1970.

LEAL, Rogério Gesta. **Estado, administração e sociedade**: novos paradigmas. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

LINHARES, Maria Yedda (Org.). **História geral do Brasil**. 8.ed. Rio de Janeiro: Campus, 1998.

MARÇOLA, Célia. Auditoria interna como instrumento de controle social na administração pública. **Revista do Serviço Público**, Brasília, v.62, n.1, p.75-87, jan./mar. 2011. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-76122006000300008&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 10 maio 2012.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARINI, Caio. Aspectos contemporâneos do debate sobre reforma da administração pública no Brasil: a agenda herdada e as novas perspectivas. In: VIII CONGRESO INTERNACIONAL DEL CLAD SOBRE LA REFORMA DEL ESTADO Y DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA, Panamá, Out. 2003. Disponível em: <<http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/CLAD/clad0047316.pdf>>. Acesso em: 15 jun. 2010.

MAROCO, João. **Análise estatística com utilização do SPSS**. 3.ed. rev. e aum. Lisboa: Sílabo, 2007.

MARQUES, Maria da Conceição da Costa. Aplicação dos princípios da governança corporativa ao sector público. **Revista de Administração Contemporânea**. Curitiba, v.11, n.2, p.11-26, abr./jun. 2007. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1415-65552007000200002&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 21 jun. 2012.

MARQUES, Maria da Conceição da Costa; ALMEIDA, José Joaquim Marques de. Auditoria no setor público: um instrumento para a melhoria da gestão pública. **Revista de Contabilidade e Finanças**, São Paulo, v.15, n.35, p.84-95, maio./ago. 2004. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1519-70772004000200007&lng=en&nrm=isso>. Acesso em: 30 jul. 2012.

MARTINS, Humberto Falcão. A construção do Estado moderno e da burocracia profissional no Brasil: questões centrais, dilemas, impasses e desafios. **Revista Eletrônica sobre Reforma do Estado**, Salvador, Bahia, n.1 mar./maio 2005. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br/artigo/humberto-falcao-martins/a-construcao-do-estado-moderno-e-daburocracia-profissional-no-brasil-questoescentrais-dilemas-impasses-e-desafios>>. Acesso em: 01 jun. 2012.

MARTINS, Humberto Falcão. Burocracia e a revolução gerencial – a persistência da dicotomia entre política e Administração. **Revista do Serviço Público**, Brasília, v.48, n.1, p.42-78, jan./abr. 1997. Disponível em: http://www.ena.gov.br/index.php?option=com_docman&task=cat_view&gid=817&Itemid=129>.. Acesso em: 20 maio 2012.

MATIAS-PEREIRA, José. A boa governança e a ética na administração pública no desenvolvimento do Brasil. **Revista de Conjuntura** – Conselho Regional de Economia do Distrito Federal, Distrito Federal, n.34, p.18-25, abr./jun. 2008.

MATIAS-PEREIRA, José. Administração pública comparada: uma avaliação das reformas administrativas do Brasil, EUA e União Européia. *Revista da Administração Pública*. Rio de Janeiro: v. 42, n. 1, p.61-82, Jan/Fev. 2008. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-76122008000100004&lng=en&nrm=iso> Acesso em: 31 maio 2012.

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

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

- MATTOS, Laura Valadão de. As razões do laissez-faire: uma análise do ataque ao mercantilismo e da defesa da liberdade econômica na Riqueza das Nações. **Revista de Economia Política**, São Paulo, v.27, n.1, p.108-129, jan./mar. 2007. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0101-31572007000100006&Ing=en&nrm=iso>. Acesso em: 15 maio 2012.
- MEGGINSON, Leon C.; MOSLEY, Donald C.; PIETRI JR., Paul H. **Administração: conceitos e aplicações**. Tradução de: Maria Isabel Hopp. 4.ed. São Paulo: Harbra, 1998.
- MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 35.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.
- MELLO, Gilmar Ribeiro de. **Governança corporativa no setor público brasileiro**. 2006. 119 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. Universidade de São Paulo. São Paulo, 2006.
- MELLO, Gilmar Ribeiro de Mello; SLOMSKI, Valmor. Índice de governança eletrônica dos estados Brasileiros (2009): no âmbito do poder executivo - **JISTEM** Journal of Information Systems and Technology Management (Online), São Paulo, v.7, n.2, p.375-408, São Paulo, 2010. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1807-17752010000200007&Ing=en&nrm=iso>. Acesso em: 22 jun. 2012.
- MIGUEL, Luís Felipe. Impasses da *accountability*: dilemas e alternativas da representação política. **Revista de Sociologia e Política**, Curitiba, n.25, p.25-38, nov. 2005. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0104-44782005000200004&Ing=en&nrm=iso>. Acesso em: 26 jun. 2012
- MONTESQUIEU, Charles de Secondat. **Do espírito das leis**. Tradução de Fernando Henrique Cardoso e Leôncio Martins Rodrigues. São Paulo: Nova Cultural, 2005.
- MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 28.ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- MORESI, Eduardo Amadeu Dutra. Inteligência organizacional: um referencial integrado. *Ciência e Informação*. Brasília, v.30, n.2, p.35-46, Mai./Ago. 2001. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0100-19652001000200006&Ing=en&nrm=iso> Acesso em: 31 jul. 2012.
- MOTTA, Fernando C. Prestes. CALDAS, Miguel (Orgs.). **Cultura organizacional e cultura brasileira**. São Paulo: Atlas, 2007.
- Nascimento, K. T. Implicações do moderno conceito de administração para a formulação de uma estratégia de reforma administrativa. **Revista da Administração Pública**, v.6, n.1, p.5-3, jan./mar. 1972.
- NAVES FILHO, Gilberto Batista. Aspectos Polêmicos acerca do Controle Interno. **Revista da CGU**. Brasília, n.9, p.73-83, jun. 2011. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/Publicacoes/RevistaCgu/Arquivos/9edicao.pdf>>. Acesso em: 01 ago. 2012.
- OLIVEIRA, Antonio Gonçalves de. CARVALHO, Hilda Alberton. CORREA, DPA. Contabilidade Aplicada ao Setor Público como Fator de Accountability e Disclosure na Sustentabilidade da Gestão Pública. In: **5º Seminário sobre sustentabilidade**, 2010, Curitiba. 5º Seminário sobre Sustentabilidade. Curitiba: UNIFAE, 2010.
- OLIVEIRA, Antonio Gonçalves de. **Uma contribuição ao estudo da contabilidade como sistema de informação ao processo de gestão de micro e pequenas empresas** – uma pesquisa no Estado do Paraná. 2004. 232 f. Tese de doutorado (Programa de Pós Graduação em Engenharia de Produção) – Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2004.

PEIXE, Blênio Severo. **Finanças públicas** – controladoria governamental em busca do atendimento da lei de responsabilidade fiscal. Curitiba: Juruá, 2002.

PELEIAS, Ivam Ricardo; SILVA, Glauco Peres da Silva; SEGRETI, João Bosco; CHIROTTO, Amanda Russo. Evolução do ensino da contabilidade no Brasil: uma análise histórica. **Revista de Contabilidade e Finanças**, São Paulo, v.18, n. especial, p.19-32, jun. 2007. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1519-70772007000300003&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 18 jun. 2012.

POLANYI, Karl. **A grande transformação: origens de nossa época**. Tradução de: Fanny Wrobel. 2.ed. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

REALE, Miguel. **Filosofia do direito**. 20.ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

REZENDE, Flavio da Cunha. Desafios gerenciais para a reconfiguração da administração burocrática Brasileira. **Sociologias**, Porto Alegre, n.21, p.344-365, jan./jun. 2009. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1517-45222009000100014&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 18 jun. 2012.

REZENDE, Flávio da Cunha. Por que reformas administrativas falham? **Revista Brasileira de Ciências Sociais**, São Paulo, v.17, n.50, p.123-142, out. 2002. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0102-69092002000300008&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 24 maio 2012.

RUFFIA, Paolo Biscaretti di. **Direito constitucional** – instituições de direito público. Tradução: Maria Helena Diniz. 9.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

RUTKOWSKI, Jacqueline. Qualidade no serviço público – um estudo de caso. **Revista Gestão Pública e Produção**, v.5, n.3, p.284-297, dez. 1998. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/gp/v5n3/a09v5n3.pdf>>. Acesso em: 12 out. 2012.

SANTANA, Victor Leal. O impacto das auditorias da CGU sobre o desempenho administrativo local. **Revista da CGU**, Brasília, n.5, p.22-27, dez. 2008. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/Publicacoes/RevistaCgu/Arquivos/5edicao.pdf>>. Acesso em: 01 ago. 2012.

SECCHI, Leonardo. Modelos organizacionais e reformas da administração pública. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v.43, n.2, p.347-369, mar./abr. 2009. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-76122009000200004&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 12 nov. 2011.

SECCHIN, Lenise Barcellos de Mello. Controle Social: transparência das políticas públicas e fomento ao exercício da cidadania. **Revista da CGU**, Brasília, n. 5, p.28-45, Dez. 2008. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/Publicacoes/RevistaCgu/Arquivos/5edicao.pdf>>. Acesso em: 01 ago. 2012.

SFC, BRASIL. Instrução Normativa n.º 01 de 06 de abril de 2001. Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/Legislacao/Arquivos/InstrucoesNormativas/IN01_06abr2001.pdf>. Acesso em: 30 jun. 2012.

SIEGEL, Sidney; CASTELLAN JR., N. John. **Estatística não paramétrica para ciências do comportamento**. Tradução de: Sara Ianda Correa Carmona. 2.ed. Porto Alegre: Artmed, 2006.

SILVA, Christian Luiz da; SOUZA-LIMA, José Edmilson de (Orgs.). **Políticas públicas e indicadores para o desenvolvimento sustentável**. São Paulo: Saraiva, 2010.

SILVA, Gabriela Tunes da; BARTHOLLO, Roberto. Três caminhos para a servidão. **Revista Sociedade e Estado**, Brasília, v.18, n.1-2, jan./dez. 2003. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0102-69922003000100004&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 09 ago. 2012.

SILVA, José Afonso. **Curso de direito constitucional positivo**. 22.ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

SILVEIRA NETO. **Teoria do estado**. 6.ed. São Paulo: Max Limonad, 1978.

SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e governança na gestão pública**. São Paulo: Atlas, 2005.

SLOMSKI, Valmor; CAMARGO, Guilherme Bueno de; AMARAL FILHO, Antonio Carlos Cintra do; SLOMSKI, Vilma Geni. A demonstração do resultado econômico e sistemas de custeamento como instrumentos de evidenciação do cumprimento do princípio constitucional da eficiência, produção de governança e accountability no setor público: uma aplicação na Procuradoria-Geral do Município de São Paulo. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v.44, n.4, jul./ago. 2010. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-76122010000400008&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 25 jun. 2012.

SOUZA, Celina. Políticas Públicas: uma revisão de literatura. **Sociologias**, Porto Alegre, n.16, p.20-45, jul./dez. 2006. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/soc/n16/a03n16.pdf>>. Acesso em: 01 maio 2012.

SPECK, Bruno Wilhelm. **Inovação e rotina no Tribunal de Contas da União** – o papel da instituição superior de controle financeiro no sistema político administrativo do Brasil. São Paulo: Fundação Konrad Adenauer, 2000.

SQUARCIO, Roberto Mauro Felix. **Análise da confiabilidade de oleodutos corroídos utilizando o método de monte Carlo**: um estudo de caso. 2009. 106p. Dissertação de (Mestrado no curso de pós-graduação em métodos numéricos de engenharia) – Setor de Tecnologia e Ciências Exatas da Universidade Federal do Paraná. Curitiba, 2009.

TONTINI, Julian Jaber. O direito de acesso público aos documentos oficiais na Suécia, Bulgária e Romênia. **Revista da CGU**, Brasília, n.3, p.12-25, Dez. 2007. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/Publicacoes/RevistaCgu/Arquivos/5edicao.pdf>>. Acesso em: 01 ago. 2012.

TRIVIÑOS, Augusto Nivaldo Silva. **Introdução à pesquisa em ciências sociais** – a pesquisa qualitativa em educação. São Paulo: Atlas, 1987.

VANNI, Icilio. **Filosofía del derecho**. Tradução de: Rafael Urbano. Madrid: Beltran, 1916.

VEIGA, Cynthia Greive. Escola pública para os negros e os pobres no Brasil: uma invenção imperial. **Revista Brasileira de Educação**, Rio de Janeiro, v.13, n.39, p.502-519, set./dez.2008. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1413-24782008000300007&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 16 maio 2012.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2004.

APÊNDICE 1 - QUESTIONÁRIO APLICADO

I Identificação da Universidade

Nome da Instituição: _____

Unidade da Federação: _____

Volume de Recursos Estimados para Execução na
Unidade, segundo LOA 2012: _____

Nome do responsável pelas respostas: _____

Cargo/função: _____

II Questões

1. No âmbito dessa instituição existe unidade/setor de auditoria interna constituída ou apenas o cargo de Auditor Interno?

- Sim, existe unidade/setor constituída com auditor formalmente nomeado
- Não existe unidade constituída apenas um Auditor Interno
- Não existe unidade constituída nem o cargo de Auditor Interno e o controle é exercido por servidor especificamente designado (vá direto para a pergunta n.º 17)

2. Qual o ato normativo utilizado para a constituição da Unidade de Auditoria Interna da Instituição?

- Portaria
- Estatuto
- Resolução
- Regimento
- Não é formalizada

3. Qual o ato que nomeou o auditor ou servidor específico para exercer a função de controle interno:

- Portaria Institucional
- Resolução de órgão colegiado superior
- Outro
- Não é formalizada

4. No caso de existência da Unidade de Auditoria Interna/Servidor nomeado para o controle interno, a remuneração do servidor ocorre através de:

- Função Gratificada
- Cargo de Direção
- Não existe remuneração específica

- 5. O que motivou a criação da unidade de auditoria interna ou na sua inexistência a nomeação de servidor específico para exercer a função de controle interno?**
- Exigência legal
 - Necessidade de fortalecimento dos procedimentos de controle
 - Transferência de atribuições de outras unidades e setores da Universidade
 - Fortalecimento da gestão e racionalização de ações de controle
 - Outra razão
- 6. Em que ano foi constituída a Unidade de Auditoria Interna ou em sua ausência foi nomeado o primeiro servidor responsável pelo Controle Interno?**
- Até 2000 inclusive
 - 2001
 - Entre 2002 e 2005 inclusive
 - 2006
 - Após 2007 inclusive
- 7. A quem ou a que órgão esta subordinada a unidade de auditoria interna ou na sua falta o servidor responsável pelo controle interno?**
- Ao Reitor
 - Ao Conselho Universitário
 - Ao Conselho de Administração
 - Ao Conselho de Curadores
 - A outro Conselho Universitário
 - A uma Pró-reitoria
 - A outra unidade
- 8. Quando ocorre mudança do quadro de gestores por conta do processo eleitoral da Universidade, a chefia da Unidade de Controle Interno/Auditor Interno se altera:**
- Sempre
 - Às vezes
 - Nunca
 - A unidade/cargo é recente, portanto não há como responder
 - Não se aplica, pois a unidade de Auditoria Interna/Servidor nomeado para o controle interno inexistente.

9. Quais as funções da Unidade de Auditoria Interna/Servidor nomeado para o controle interno dessa Universidade? (questão permite mais de uma resposta)

- Assessorar os gestores
- Assessorar os Conselhos Universitários
- Atender os órgãos de controle
- Fiscalização financeira, orçamentária, contábil e patrimonial
- Executar auditorias e fiscalizações para apurar denúncias ou indícios de irregularidades
- Elaborar prestação de contas de contratos e convênios
- Aprovar prestação de contas de contratos e convênios
- Executar atividades de ouvidoria
- Estimular transparência e controle social
- Comissão de Sindicância e PAD

10. Fica claramente segregado nas atribuições da Unidade de Auditoria Interna/Servidor nomeado para o controle interno aquilo que é execução e o que é controle?

- Sim
- Não

11. Quem é o responsável na instituição pela emissão de parecer sobre a prestação de contas anual da entidade?

- Auditor Interno
- Chefe da unidade de contabilidade
- Outro servidor designado para tal

12. Qual o nível de participação da Unidade de Auditoria Interna/Servidor nomeado para o controle interno, na elaboração do Relatório de Gestão anual da Universidade?

- Amplo
- Médio
- Baixo
- Não participa

13. Marque abaixo os sistemas de informação federal a que a Unidade de Auditoria Interna/Servidor nomeado para o controle interno tem acesso na execução de suas atribuições (questão permite mais de uma resposta):

- SIAFI
- SIAFI Gerencial
- SIAPE
- SIAPECad
- SIASG
- SCDP
- SPIUNET
- SIMEC
- SIMEC MODULO OBRAS
- SISAC
- CGU – PAD

14. O documento denominado PAINT (Plano anual de auditoria Interna) tem sido elaborado anualmente pela unidade/servidor nomeado para o controle interno e submetido à apreciação da CGU?

- Sim
- Não

15. Quando da apreciação do PAINT pela CGU esta tem:

- Aprovado o plano de forma ampla
- Aprovado o plano com ressalvas - sugerindo áreas de controle a serem ampliadas/ aprofundadas
- Manifestando-se contrária as atividades de controle programadas, sugerindo reescrita do PAINT

16. No que se refere a autonomia para planejamento e execução da atividade da Unidade de Auditoria Interna/Servidor nomeado para o controle interno, pode-se dizer que esta autonomia:

- Existe e é ampla
- Existe e é restrita a algumas áreas (por exemplo: folha de pagamento, licitações, obras, etc.)
- Inexiste

17. Concernente à aplicação dos princípios de governança pública na gestão, é possível afirmar que a página (site) oficial da Universidade possui (questão permite mais de uma resposta):

- Link direto para a página da transparência pública
- Link para acesso aos relatórios de gestão da universidade
- Link para acesso aos pareceres anuais do Controle Interno (CGU) relativo a prestação anual de contas
- Link para a carta de serviços ao cidadão, que determina o Decreto 6932/2010.
- Link para acesso a informações nos termos da Lei 12.527/2011 – Lei de acesso a informação pública

18. A partir de que ano os primeiros links constantes na questão 17 foram criados?

- Antes de 2006
- 2006
- Entre 2007 e 2012
- Não estão disponíveis

**APÊNDICE 2 - MODELO DE CARTA DE APRESENTAÇÃO ENVIADA
ÀS UNIVERSIDADES**



Curitiba, 31 de maio de 2012.

A
NOME DA UNIVERSIDADE

A/C
Servidor responsável pela área de Controle Interno da Universidade

Ilustríssimo(a) Senhor(a)

Tendo em vista a representatividade dos recursos destinados através da Lei Orçamentária Anual às Universidades Federais, bem como a relevância destas no desenvolvimento brasileiro através do cumprimento de sua missão para a sociedade através do ensino, pesquisa e extensão, as mesmas foram escolhidas para a aplicação de pesquisa científica necessária a conclusão da dissertação de mestrado junto ao Programa de Pós-Graduação em Planejamento e Governança Pública da Universidade Tecnológica Federal do Paraná – UTFPR, denominada "GOVERNANÇA APLICADA A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA – A CONTRIBUIÇÃO DA AUDITORIA INTERNA PARA SUA EFETIVAÇÃO: UM ESTUDO NAS UNIVERSIDADES PÚBLICAS FEDERAIS", sob a responsabilidade da mestranda Luciane Mialik Wagnitz Linczuk.

Para que o trabalho seja bem sucedido, pedimos sua colaboração respondendo ao questionário desenvolvido e disponibilizado em ambiente web especialmente para esta coleta de dados, o qual consta de 18 questões, através do link abaixo. Após respondidas, basta clicar no ícone **enviar** que automaticamente os dados serão enviados a pesquisadora.

Link direcionador para acesso ao questionário

Outrossim, informamos que os dados coletados serão utilizados única e exclusivamente para os fins aqui mencionados, passando por tratamento estatístico, sendo-lhes garantido o sigilo necessário. O resultado final deste trabalho será oportunamente disponibilizado pelos autores a todos aqueles que dele participaram e solicitarem.

Contando com sua colaboração, aproveitamos o ensejo para externar nossos agradecimentos.

Luciane Mialik Wagnitz Linczuk
Mestranda/Pesquisadora
lmialik@utfpr.br
Tel.: (41) 3018-8689
(41) 9104-8302

Prof. Antonio Gonçalves de Oliveira, Dr.
Orientador – PPGPGP/UTFPR
agoliveira@utfpr.edu.br