



XVII Encontro Nacional de Pesquisa em Ciência da Informação (XVII ENANCIB)

#### GT 4 – Gestão da Informação e do Conhecimento

### AVALIAÇÃO DE RISCO E PROCEDIMENTOS DE CONTROLE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: O CASO DAS UNIVERSIDADES FEDERAIS DA REGIÃO NORDESTE

#### *RISK AND CONTROL PROCEDURES FOR EVALUATION IN PUBLIC ADMINISTRATION: THE CASE OF FEDERAL UNIVERSITIES OF THE NORTHEAST REGION OF BRAZIL*

Wagner Miranda Gomes<sup>1</sup> e Zeny Duarte de Miranda<sup>2</sup>.

**Modalidade da apresentação:** Comunicação Oral

**Resumo:** Apresenta os resultados da avaliação de risco e procedimentos de controle dos controles internos das Universidades Federais da Região Nordeste. O método consistiu em análise dos relatórios de gestão de 2010 das quatorze Universidades Federais da região Nordeste. Concluiu-se que os controles internos têm uma relação direta com necessidade de constante melhoria do controle da Administração Pública, ter controle, por conseguinte, guarda uma estreita relação com a eficiência da máquina pública e, conseqüentemente, com o interesse público.

**Palavras-chave:** Universidades Federais. Avaliação de Risco. Procedimentos de Controle. Controles internos e externos.

**Abstract:** *It presents the results of a survey regarding the risk assessment and control procedures of internal control of the Federal Universities in the Northeast of Brazil. The method consisted of analysis of the 2010 management reports of the fourteen Federal Universities in the Brazil's Northeast region. It concluded that internal controls have a direct relationship with the need for constant improvement of the control of the Public Administration, have control, therefore, is closely related with the efficiency of public administration and thus the public interest.*

1 Doutorando em Ciência da Informação no Instituto de Ciência da Informação da universidade Federal da Bahia (ICI/UFBA). Possui Mestrado em Administração.

2 Coordenadora do mestrado e doutorado em ciência da informação PPGCI/Ufba. Professora Titular da Universidade Federal da Bahia (Ufba). Pós-doutora, Universidade do Porto, com bolsa da Fundação para a Ciência e Tecnologia - FCT, do Ministério da Ciência e Tecnologia e Ensino Superior de Portugal. Doutora em letras, Ufba.

**Keywords:** *Federal Universities. Risk assessment. Control procedures. Internal and external control.*

## 1 INTRODUÇÃO

A temática dos controles (controles internos, governança, gestão de risco, auditoria, correição, corregedoria, prestação de contas, fiscalização, Controle Interno e Externo etc) pareceria ser campo de estudos das ciências econômicas, ciências contábeis, direito ou ciência da administração, mas também se faz presente na Ciência da Informação.

Feil, Strasburg e Naime (2013) abordam em seu artigo as normas e modelos de indicadores de sustentabilidade, analisando as legislações, as normas e os indicadores de sustentabilidade utilizados em corporações, na busca de transformar os valores da organização em estratégias competitivas junto aos *stakeholders*. Os autores sugerem que os gestores das corporações possam realizar a integração entre a gestão das normas de qualidade e a sustentabilidade, e, conseqüentemente, reduzir os custos, a mão de obra, e o tempo, a fim de agregar maior eficiência nos controles internos das organizações e permitir aos *Stakeholders*, por meio de informações, o monitoramento.

Segundo os autores, isso ocorreu porque as políticas orçamentária, financeira e econômica vêm promovendo mudanças nas corporações através de pressões para melhorar seus controles internos e os processos de produção, com vistas a reduzir custos e adequar os produtos e serviços às exigências do mercado. É nesse cenário que a gestão da qualidade, inclusive, ambiental, juntamente com os sistemas de controles internos, e a governança corporativa têm sido alvos dos gestores, na tentativa de estratégias mais eficientes frente à concorrência.

Lopes, Valentim e Almeida Junior (2011) acrescentam que a governança corporativa pode ser entendida como o conjunto de mecanismos de gestão, que através de controles internos e externos visam reduzir a distância entre acionistas e o poder de controle da empresa. Nesse contexto, a gestão da informação, a mediação da informação e a disseminação da informação se fazem necessárias, visto que o estabelecimento da comunicação rápida e clara é extremamente importante, pois possibilita um clima de confiança na relação da empresa com a sociedade, credores, colaboradores e, especialmente, investidores. Ou seja, há uma interligação entre controle e a CI na medida em que a informação interliga os

*Stakeholders* da organização (clientes, credores, colaboradores, investidores), na busca de um melhor desempenho dos controles internos das organizações.

Para D'Avila e Oliveira (2002), não se pode falar em controles internos sem citar o *The Committee of Sponsoring Organizations* (COSO). Em 1992, o COSO produziu um documento intitulado *Internal Control – Integrated Framework* (Controles Internos – Um Modelo Integrado), que define os controles internos como um processo conduzido pelo conselho de administração, pela diretoria, e por outras pessoas de uma entidade ou organização, que visa fornecer, com segurança razoável, a consecução de objetivos nas seguintes categorias: confiabilidade das informações constantes nos relatórios financeiros e não financeiros; cumprimento de leis, normas e regulamentos aplicáveis (*compliance*); e eficiência de operações.

Devido à abrangência do documento *Internal Control – Integrated Framework* publicado pelo COSO, grandes organizações internacionais de orientações sobre controles internos, tanto para o setor privado quanto para o setor público, revisaram suas publicações (relatórios de gestão) no sentido de incorporar o arcabouço conceitual e os elementos trazidos pelo COSO, como por exemplo: o *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), o *Basle Committee*, a *International Federation of Accountants* (IFAC) e o *United States General Accounting Office* (GAO). Quanto ao setor público, destacam-se o Banco Mundial (BID) e a *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI). Todas essas organizações aderiram formalmente aos conceitos e diretrizes apresentados no documento do *Internal Control – Integrated Framework*. No Brasil, o TCU utiliza o COSO como referência para extrair informações sobre os controles internos da Administração Pública.

Com intuito de padronizar as informações sobre a estrutura dos controles internos da Administração Pública, o TCU publicou, em 2010, a Decisão Normativa 107, que dispõe sobre as Unidades Jurisdicionadas (UJ) da Administração Pública direta e indireta, dos três poderes, que devem apresentar relatórios de gestão, onde se incluem entes como a Câmara dos Deputados, o Senado Federal, Ministérios, Supremo Tribunal Federal, Justiça Militar, e todas as Universidades Federais. Estes relatórios são baseados no modelo internacional denominado COSO.

Sabe-se que as Universidades Federais, Instituições Federais de Ensino Superior (IFES), fazem parte da Administração Pública Federal e devem seguir aos princípios

constitucionais da Legalidade, Impessoalidade, Moralidade, Publicidade e Eficiência, bem como atender normas definidas pelos órgãos de controle. Sabe-se também que as IFES possuem em sua estrutura administrativa, dentre outras unidades, Bibliotecas Universitárias, Sistemas de Arquivos e Museus, além de formar os profissionais que atuam na área da Ciência da Informação. Isso faz com estas unidades de informação e seus servidores estejam sob os princípios constitucionais e as normas e legislações pertinentes à Administração Pública, a exemplo da referida Decisão Normativa.

Nesse sentido, em 2011, houve uma pesquisa de mestrado que investigou o seguinte problema: a estrutura dos controles internos das Universidades Federais da região Nordeste é eficiente sob a perspectiva do modelo COSO? Para buscar responder a esta questão, o autor idealizou como objetivo geral a avaliação da eficiência da estrutura dos controles internos das Universidades Federais da região Nordeste sob a perspectiva do modelo COSO, e como objetivos específicos: a mensuração do ambiente de controle; da avaliação de risco; dos procedimentos de controle; da informação e comunicação e do monitoramento.

Portanto, o objetivo do presente trabalho é apresentar os resultados da avaliação de risco e procedimentos de controle dos controles internos das Universidades Federais da Região Nordeste.

## **2 ELEMENTOS METODOLÓGICOS UTILIZADOS**

As informações disponíveis sobre a educação superior no Brasil, que foram utilizadas na pesquisa de mestrado, em 2011, são as disponibilizadas no último censo realizado pelo Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (INEP), em 2009. Segundo essas informações, o Brasil tem 55 Universidades Públicas Federais, elas dispõem de 3.868 cursos presenciais de graduação, oferecem 186.984 vagas, além de realizarem 69.669 matrículas nesses cursos. A maior quantidade de Universidades está na região Sudeste, seguida pela região Nordeste.

A região Sudeste, segundo dados de 2009, lidera quando se trata do número de cursos de graduação presenciais oferecidos pelas Universidades Federais, sendo 1.071 cursos contra 1.003 da região Nordeste – segunda colocada. Entretanto, quando se trata vagas oferecidas e matrículas realizadas nesses cursos, a região Nordeste lidera com cerca de cinco mil vagas e dezoito mil matrículas a mais em relação à região Sudeste.

Assim, as Universidades Federais da região Nordeste alimentam a sociedade com um maior número de vagas oferecidas e de matrículas realizadas, além disso, é sabido que a região Nordeste é uma das regiões mais carentes do país. Portanto, essas informações foram determinantes na escolha das 14 Universidades Federais da região Nordeste como amostra da pesquisa.

As universidades da região Nordeste são: Universidade Federal de Alagoas, Universidade Federal da Bahia, Universidade Federal do Recôncavo da Bahia, Universidade Federal do Ceará, Universidade Federal do Maranhão, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal de Campina Grande, Universidade Federal de Pernambuco, Universidade Federal Rural de Pernambuco, Universidade Federal do Piauí, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Universidade Federal Rural do Semi-árido, Universidade Federal de Sergipe, e Universidade Federal do Vale do São Francisco, cujos relatórios de gestão são do exercício de 2010 e estão disponíveis no sítio eletrônico: [www.cgu.gov.br](http://www.cgu.gov.br) - portal da transparência.

Para atingir os objetivos específicos e, por conseguinte, o objetivo geral e, daí então, responder a pergunta de partida, foram utilizados os dados do modelo COSO, presentes nos questionários dos relatórios de gestão das Universidades Federais da região Nordeste. O questionário - instrumento de coleta de dados - encontra-se na Decisão Normativa nº 107/2010 do TCU, que trata sobre a estrutura dos controles internos da Administração Pública a partir do referencial COSO.

Nesta comunicação serão apresentados os resultados dos questionários da estrutura dos controles internos que foram respondidos pelas Universidades Federais da região Nordeste, no ano de 2010, e que apareceram em seus respectivos relatórios de gestão. Importante ressaltar que dos cinco componentes do modelo COSO (ambiente de controle, avaliação de risco, procedimento de controle, informação e comunicação, e monitoramento) serão abordados dois deles: avaliação de risco e procedimentos de controle.

### **3 RESULTADOS DA AVALIAÇÃO DE RISCO**

A formalização dos objetivos e metas das Universidades Federais da região Nordeste foi validada por 64,3% delas. Essa formalização foi validada parcialmente por 35,7% das Universidades. É um bom sinalizador que a maioria das Universidades pesquisadas possua formalização de seus objetivos e metas. Porém em 35,7% delas isso ocorre de forma parcial, o

que parece significar que ou os objetivos e metas estão pouco formalizados, ou não existe um conjunto substantivo que possa ser considerado como objetivos e metas.

A identificação dos processos críticos para a consecução dos objetivos e metas das Universidades Federais da região Nordeste está clara para apenas 14,3% delas. Essa percepção foi validada parcialmente por 57,1%, enquanto 21,4% se manifestaram de forma neutra. Para 7,1%, a clareza na identificação foi invalida parcialmente.

O fato de apenas 14,3% das Universidades pesquisadas terem clareza na identificação dos processos críticos para a consecução dos seus objetivos e metas inspira bastante cuidado. Isso por dois fatores: o primeiro é que a situação ocorre de forma parcial para a maioria delas (57,1%); o segundo é que o percentual das Universidades onde quase não há clareza ou identificação dos processos críticos alcança 29,5% (somando os índices de 21,4% e 7,1%).

Tanto a questão da formalização dos objetivos e metas nas Universidades pesquisadas, quanto da clara identificação dos processos críticos para a consecução destes objetivos e metas, têm os seus indicadores listados na Tabela 1. Nela também se prosseguem a apresentação dos dados referentes às demais assertivas que integram o componente: Avaliação de Risco das Universidades Federais do Nordeste.

**Tabela 1** – Distribuição percentual dos controles internos das Universidades Federais da região Nordeste quanto ao componente Avaliação de Risco

Afirmativa	Totalmente inválida (1)		Parcialmente Inválida (2)		Neutra (3)		Parcialmente Válida (4)		Totalmente válida (5)		Total de respostas	
	Resp	%	Resp	%	Resp	%	Resp	%	Resp	%	Resp.	Não resp.
Os objetivos e metas da unidade jurisdicionada estão formalizados.	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	5	35,7%	9	64,3%	14 (100%)	0
Há clara identificação dos processos críticos para a consecução dos objetivos e metas da unidade.	0	0,0%	1	7,1%	3	21,4%	8	57,1%	2	14,3%	14 (100%)	0
É prática da unidade o diagnóstico dos riscos (de origem interna ou externa) envolvidos nos seus processos estratégicos, bem como a identificação da probabilidade de ocorrência desses riscos e a consequente adoção de medidas para mitigá-los.	1	7,1%	3	21,4%	2	14,3%	7	50,0%	0	0,0%	13 (92,9%)	1 (7,1%)
É prática da unidade a definição de níveis de riscos operacionais, de informações e de conformidade que podem ser assumidos pelos diversos níveis da gestão.	1	7,1%	3	21,4%	3	21,4%	6	42,9%	0	0,0%	13 (92,9%)	1 (7,1%)

A avaliação de riscos é feita de forma contínua, de modo a identificar mudanças no perfil de risco da UJ, ocasionadas por transformações nos ambientes interno e externo.	1	7,1%	4	28,6%	2	14,3%	6	42,9%	0	0,0%	13 (92,9%)	1 (7,1%)
Os riscos identificados são mensurados e classificados de modo a serem tratados em uma escala de prioridades e a gerar informações úteis à tomada de decisão.	1	7,1%	3	21,4%	3	21,4%	6	42,9%	0	0,0%	13 (92,9%)	1 (7,1%)
Existe histórico de fraudes e perdas decorrentes de fragilidades nos processos internos da unidade.	0	0,0%	5	35,7%	5	35,7%	3	21,4%	1	7,1%	14 (100%)	0
Na ocorrência de fraudes e desvios, é prática da unidade instaurar sindicância para apurar responsabilidades e exigir eventuais ressarcimentos.	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	3	21,4%	11	78,6%	14 (100%)	0
Há norma ou regulamento para as atividades de guarda, estoque e inventário de bens e valores de responsabilidade da unidade.	1	7,1%	1	7,1%	2	14,3%	4	28,6%	5	35,7%	13 (92,9%)	1 (7,1%)
Total de participantes	(14)		(14)		(14)		(14)		(14)		(14)	

A prática do diagnóstico dos riscos (de origem interna ou externa) envolvidos nos processos estratégicos, bem como a identificação da probabilidade de ocorrência desses riscos e a consequente adoção de medidas para mitigá-los não foram validadas totalmente por nenhuma Universidade Federal da região Nordeste. A prática do diagnóstico foi validada parcialmente por 50% delas, enquanto 14,3% se manifestaram de forma neutra. 21,4% dos respondentes invalidaram parcialmente a prática do diagnóstico, da probabilidade de ocorrência e das medidas de mitigação dos riscos, e apenas 7,1% invalidou totalmente.

Chama a atenção que nenhuma das Universidades pesquisadas afirmou ter prática de diagnóstico dos riscos (de origem interna ou externa) envolvidos nos processos estratégicos, bem como a identificação da probabilidade de ocorrência desses riscos e a consequente adoção de medidas para mitigá-los. Certo é que em 21,4% (somando os índices de 14,3% e 7,1%) delas parece não existir nada nesse sentido. Por outro lado, na maioria das Universidades pesquisadas isso ocorre de forma parcial (71,4%, somando os índices de 50% e 21,4%), o que sinaliza que ou há uma prática pouco eficiente no diagnóstico dos riscos (de origem interna ou externa) envolvidos nos processos estratégicos, ou a identificação da

probabilidade de ocorrência desses riscos e a consequente adoção de medidas para mitigá-los seja igualmente pouco eficiente, além da probabilidade de não haver processos estratégicos.

A prática da definição de níveis de riscos operacionais, de informações e de conformidade que podem ser assumidos pelos diversos níveis da gestão não foi validada totalmente por nenhuma Universidade Federal da região Nordeste. Essa prática foi validada parcialmente por 42,9% delas, enquanto 21,4% se manifestaram de forma neutra. Para 21,4%, a definição, informações e conformidade dos níveis de risco foram invalidadas parcialmente e 7,1% as invalidaram totalmente.

É uma fragilidade significativa que nenhuma das Universidades pesquisadas afirmou ter prática de definição de níveis de riscos operacionais, de informações e de conformidade que podem ser assumidos pelos diversos níveis da gestão. Certo é que em 28,5% (somando os índices de 21,4% e 7,1%) delas parece não existir nada nesse sentido. Por outro lado, na maioria dos respondentes (64,3%, somando os índices de 42,9% e 21,4%), isso ocorre de forma parcial, o que sinaliza que ou há uma prática pouco eficiente na definição de níveis de riscos operacionais, de informações e de conformidade, ou estas podem ser assumidos pelos diversos níveis da gestão de forma pouco eficiente.

A avaliação de riscos feita de forma contínua, de modo a identificar mudanças no perfil de risco das Universidades Federais da região Nordeste, ocasionadas por transformações nos ambientes interno e externo, não foi totalmente validada por nenhuma das Universidades. Essa avaliação foi validada parcialmente por 42,9% delas, enquanto 14,3% se manifestaram de forma neutra. Para 28,6%, a avaliação de riscos, as mudanças e transformações de ambiente foram invalidadas parcialmente e 7,1% as invalidaram totalmente.

É outra fragilidade significativa que nenhuma das Universidades pesquisadas afirmou ter avaliação de riscos feita de forma contínua, de modo a identificar mudanças no seu perfil de risco ocasionadas por transformações nos ambientes interno e externo. Certo é que em 21,4% (somando os índices de 14,3% e 7,1%) delas parece não existir nada nesse sentido. Por outro lado, na maioria delas (71,7%, somando os índices de 42,9% e 28,6%), isso ocorre de forma parcial, o que sinaliza que ou há uma prática pouco eficiente na avaliação de riscos, feita de forma não contínua, ou a identificação de mudanças no perfil de risco ocasionadas por transformações nos ambientes interno e externo é pouco relevante.

O fato de os riscos identificados serem mensurados e classificados de modo a serem tratados em uma escala de prioridades e a gerar informações úteis à tomada de decisão, não foi validada totalmente por nenhuma Universidade da região Nordeste. Essa mensuração e classificação de riscos foram validadas parcialmente por 42,9% delas, enquanto 21,4% se

manifestaram de forma neutra. Para 21,4%, a mensuração e classificação riscos, a escala de prioridades, a geração de informações foi invalida parcialmente e 7,1% a invalidou totalmente.

É também uma fragilidade significativa que nenhuma das Universidades pesquisadas afirmou que os riscos identificados sejam mensurados e classificados de modo a serem tratados em uma escala de prioridades e a gerar informações úteis à tomada de decisão. Certo é que em 28,5% (somando os índices de 21,4% e 7,1%) delas parece não existir nada nesse sentido. Por outro lado, na maioria delas (64,3%, somando os índices de 42,9% e 21,4%), isso ocorre de forma parcial, o que indica que ou há uma prática pouco eficiente na mensuração e classificação dos riscos identificados, ou eles são pouco relevantes para uma escala de prioridades, ou ainda as informações são pouco utilizadas para a tomada de decisão.

A existência de histórico de fraudes e perdas decorrentes de fragilidades nos processos internos das Universidades Federais da região Nordeste foi validada totalmente por apenas 7,1% delas. Essa existência de históricos foi validada parcialmente por 21,4% das Universidades, enquanto 35,7% se manifestaram de forma neutra. Para 35,7%, a existência de histórico de fraudes e perdas decorrentes de fragilidades nos processos internos foi invalida parcialmente.

O fato de em apenas 7,1% das Universidades pesquisadas existir histórico de fraudes e perdas decorrentes de fragilidades nos processos internos desperta atenção. Pois em 57,1% (somando os índices de 21,4% e 35,7%) delas isso ocorre de forma parcial, o que indica que ou a existência de histórico de fraudes é pouco evidente, ou as fraudes e as perdas são pouco atribuídos às fragilidades nos processos internos, além da possibilidade de sequer existir histórico. Outro fato é que o índice de Universidades onde isso parece quase não existir alcança 35,7%.

Na ocorrência de fraudes e desvios, é prática a instauração de sindicância para apurar responsabilidades e exigir eventuais ressarcimentos em 78,6% das Universidades Federais da região Nordeste. Essa instauração de sindicância foi validada parcialmente por 21,4% das delas.

É um bom sinalizador que na maioria das Universidades pesquisadas seja prática, na ocorrência de fraudes e desvios, a instauração de sindicância para apurar responsabilidades e exigir eventuais ressarcimentos. Porém em 21,4% delas onde isso ocorre de forma parcial, o que parece significar que ou a instauração de sindicância para apurar responsabilidades e exigir eventuais ressarcimentos seja uma prática pouco eficiente, ou as fraudes e desvios sejam apurados de forma pouco tempestiva.

Há norma ou regulamento para as atividades de guarda, estoque e inventário de bens e valores de responsabilidade das Universidades Federais da região Nordeste em apenas 35,7% delas. Essa existência de norma patrimonial foi validada parcialmente por 28,6% delas, enquanto 14,3% se manifestaram de forma neutra. Para 7,1%, a existência de norma de guarda, estoque e inventário de bens e valores foi invalida parcialmente e 7,1% invalidaram totalmente.

O fato de apenas 35,7% das Universidades pesquisadas possuírem norma ou regulamento para as atividades de guarda, estoque e inventário de bens e valores inspira cuidados. Pois em 35,7% (somando os índices de 28,6% e 7,1%) delas isso ocorre de forma parcial, o que indica que ou as normas e regulamentos patrimoniais não estão padronizados, ou não estão organizados e formalizados. Outro fato é que o índice de Universidades onde quase isso parece não ocorrer alcança 21,4% (somando os índices de 14,3% e 7,1%).

### 3.1 DISCUSSÃO - AVALIAÇÃO DE RISCO

Sobre a Avaliação de Risco é oportuno tecer observações acerca dos seus aspectos, pois cada um deles traz informações que refletem a situação das Instituições pesquisadas. A primeira delas é a formalização dos objetivos e metas das Universidades Federais do Nordeste.

O estabelecimento de diretrizes, objetivos e metas, devem estar consubstanciados em programas e ações, que permeiam toda administração pública federal. Isso é um mandamento da Constituição Federal de 1988, no item das peças orçamentárias, que inclui o plano plurianual, as diretrizes orçamentárias e os orçamentos anuais.

Dias (2010) e Junior *et al.* (2006) entendem que a existência de objetivos e metas é uma condição primordial para a existência de controles internos e, conseqüentemente, para a avaliação dos riscos, que acabam influenciando positivamente na consecução dos próprios objetivos. Para isso, os objetivos e metas de uma entidade devem estar estruturados e formalizados. Assim, estabelecer objetivos e metas institucionais é uma pré-condição para a avaliação do risco.

Nesse sentido, os dados são satisfatórios, pois a maioria (64,3%) das Universidades pesquisadas possui objetivos e metas formalizados, logo estas estariam aptas a efetuarem avaliação de riscos. Entretanto, há de se observar as outras 35,7%, aonde isso vem ocorrendo de forma pouco eficiente, ou seja, onde os objetivos e metas estão parcialmente formalizados,

o que indica a necessidade de uma melhor adequação destes para que as instituições possam realizar a avaliação de risco com a garantia de resultados confiáveis.

Ao contrário, a identificação clara dos processos críticos para a consecução dos objetivos e metas é outro aspecto que não vem sendo alcançado pelos entes pesquisados, pois só se mostrou plenamente presente em 14,3% delas.

D'Avila e Oliveira (2002) e Junior *et al.* (2006) acreditam que uma organização, quando estabelece seus objetivos, já passa a ter condições de identificar os processos críticos que realmente são indispensáveis ao atingimento dos objetivos.

Interessante notar que, enquanto 64,3% das Universidades pesquisadas possuem objetivos e metas formalizados, somente 14,3% delas identificam claramente os processos críticos para a consecução desses objetivos e metas. Aqui existe um diapasão crítico que merece atenção e talvez seja uma das explicações da pouca identificação dos processos críticos.

A terceira observação é, deveras, preocupante, e diz respeito a que nenhuma Universidade possui plenamente a prática de diagnosticar os riscos (de origem interna ou externa), envolvidos nos processos estratégicos, bem como a identificação da probabilidade de ocorrência desses riscos e adoção de medidas para mitigá-los.

Para Padoveze e Bertollucci (2009) risco é a probabilidade de o resultado real de alguma atividade ser diferente do seu resultado esperado. Segundo D'Avila e Oliveira (2002), as organizações enfrentam riscos provenientes de diversos níveis e de diversas fontes, sejam elas internas e externas. Dias (2010) acrescenta que é necessário identificar estes riscos e ameaças, bem como sua probabilidade de ocorrência e assim promover as ações necessárias para gerenciá-los. Essas são atividades pró-ativas que tem por objetivo evitar surpresas desagradáveis para a organização.

Mesmo que nenhuma das Instituições pesquisadas aplique totalmente essa prática de diagnóstico, metade delas parece tentar algo nesse sentido. Ainda assim, isso sinaliza que parece não haver a cultura definitivamente implantada de gerenciamento de risco.

A quarta observação vem reforçar a anterior, pois nenhuma das Universidades Federais da região Nordeste possui plenamente a prática e definir os níveis de riscos operacionais, de informações e de conformidade que possam ser assumidos pelos seus diversos níveis de gestão.

Para INTOSAI (2004), a avaliação de risco é também um processo de definição dos níveis de riscos, incluindo-se aí, segundo Dias (2010), a definição clara dos riscos que podem ser assumidos, seja o risco operacional, seja o de informação e de conformidade. Essa é a base

para definir o gerenciamento do risco. Mais uma vez, percebe-se que os entes pesquisados não têm a cultura definitivamente implantada no que diz respeito ao gerenciamento de risco.

Acrescente-se outra observação às anteriores, a de que, igualmente, nenhuma das Universidades pesquisadas afirmou realizar a avaliação de riscos de forma contínua, com objetivo de identificar mudanças no perfil de risco, ocasionadas por transformações interna e externa.

Segundo a INTOSAI (2004), o ambiente de controle de qualquer organização está em constante mudança, em virtude das transformações no ambiente interno e externo. Implicando que os objetivos e os riscos inerentes sejam transformados e modificados. Daí a importância da existência de um processo contínuo para identificar a mudança de condições e adotar as medidas necessárias para gerenciar os riscos, ou seja, um monitoramento do risco.

A avaliação de riscos deve, em decorrência, ser constantemente revisada, considerando, para tal, as transformações nos ambiente interno e externo, com o objetivo de verificar se as ações para mitigar os riscos continuam sendo efetivas à medida que eles se modificam ao longo do tempo.

Segundo os dados, não é prática das Universidades Federais do Nordeste aplicar totalmente o monitoramento de risco, ou seja, não realizam integralmente avaliação de risco de forma contínua, quando das mudanças nos ambientes interno e externo. E isso é um foco de fragilidade importante.

Mesmo que 42,9% delas afirmem que realizam parcialmente, atualmente, pela própria dinâmica das transformações, um monitoramento de risco executado parcialmente, ou em intervalos muito grande, pode não surtir o efeito esperado, sendo mais seguro realizar o monitoramento do risco de forma contínua.

A sexta observação é sobre a mensuração e classificação dos riscos identificados, de modo a serem tratados em uma escala de prioridades e a gerar informações úteis à tomada de decisão. E os dados indicam que nenhuma Universidade vem alcançando isso na sua totalidade.

Para a INTOSAI (2004), a análise dos riscos é importante para evidenciar as áreas mais relevantes para as quais devem ser direcionados os esforços, estabelecendo, assim, uma escala de prioridades. Uma das soluções talvez esteja no tratamento dos riscos, onde se poderiam definir categorias de risco, como: alto, médio ou baixo.

Ainda que muitos riscos sejam de difícil quantificação, D'Avila e Oliveira (2002) revelam que a análise de riscos pode ser feita basicamente considerando a sua relevância e sua frequência, gerando uma escala de risco que possa nortear a tomada de decisão.

O uso desse critério minimiza a subjetividade do processo e fornece uma base e informações úteis para que as decisões gerenciais sejam realizadas de um modo coerente. E as Universidades têm perdido isso na medida em que não realizam plenamente e nem adequadamente a mensuração e classificação dos riscos identificados.

Ainda que 42,9% delas realizem o procedimento parcialmente, este percentual não condiz com a representatividade que as Instituições pesquisadas têm perante a sociedade.

A existência de histórico de fraudes e perdas decorrentes de fragilidades nos processos internos é outra observação que merece destaque, pois não vem ocorrendo de forma eficiente nas Universidades pesquisadas.

O histórico de fraudes é uma preocupação constante das organizações. Schmidt e Santos (2009) reconhecem que o controle interno é afetado pela natureza humana. As pessoas nem sempre compreendem, se comunicam e atuam de modo consistente, pois cada indivíduo traz para seu local de trabalho suas experiências e suas habilidades, que são únicas.

D'Avila e Oliveira (2002) destacam que o controle interno, por mais eficiente que seja, fornece apenas uma segurança razoável à consecução dos objetivos. Todo sistema de controle interno possui limitações, pois é o elemento humano que controla as atividades de uma organização, e, por sua natureza, está sujeito a falhas. Estas podem ocorrer por simples erro humano, ou, em situação mais grave, por conluio de várias pessoas.

A avaliação de risco, por ser o processo de identificação e análise dos riscos relevantes para o alcance dos objetivos da entidade, deve considerar todos os riscos que podem ocorrer inclusive o risco de fraude e corrupção.

Para se evitar as fraudes e perdas, uma das soluções é que todas as pessoas envolvidas com a organização mantenham e demonstrem integridade pessoal, profissional e valores éticos, além de cumprir o código de conduta que lhes seja aplicável.

Assim, criar mecanismos para a melhoria destes aspectos nas Universidades Federais do Nordeste é de suma importância para um controle das fraudes e perdas decorrentes de fragilidades nos processos internos.

A penúltima observação é referente à instauração de sindicância, na ocorrência de fraudes e desvios, para apurar responsabilidades e exigir eventuais ressarcimentos.

Modesto (2001) entende que servidores e funcionários competentes, íntegros, éticos, confiáveis e que estejam dispostos a assumir responsabilidades são vitais para a eficiência da máquina pública e, conseqüentemente, para um controle efetivo. Daí que as políticas e práticas de recursos humanos são relevantes para os controles internos.

Para D'Ávila e Oliveira (2002), as políticas e procedimentos de recursos humanos informam aos empregados o nível esperado de integridade, comportamento ético e competência. Essas políticas incluem, dentre outras atividades, capacitação, educação, orientação, e, também, ações corretivas. E nas ações disciplinares é dada a mensagem de que violações ao comportamento esperado, como fraudes e desvios, não são toleradas.

Isso vem ocorrendo de forma satisfatória nas Universidades Federais da região Nordeste, onde a maioria (78,6%) delas tem a prática de instaurar sindicância, na ocorrência de fraudes e desvios, para apurar responsabilidades e exigir eventuais ressarcimentos, porém não se deve deixar de observar os 21,4% delas onde isso ocorre de forma pouco eficiente.

O ato de instaurar sindicância, para esses casos, vai desde questões morais, satisfação à sociedade e compromisso ético até a promoção da *accountability*.

Essa instauração é mandamento legal, oriundo de lei. Como salientam Guerra (2007), Meirelles (2006) e Lima (2008) a legalidade impõe absoluta sujeição da Administração àquilo que está previsto na lei, é o princípio fundamental do Estado Democrático de Direito. Portanto, nenhum caso desse tipo deve ser desprezado, mesmo que parcialmente.

Finalmente, a última observação relativa à Avaliação de Risco é a existência de norma ou regulamento para as atividades de guarda, estoque e inventário de bens e valores.

Um dos objetivos do controle, segundo Lima (2008) e Guerra (2007), é a salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e dano. Quando se trata de recursos públicos a importância é ainda maior, pois a utilização do patrimônio público visa ao interesse coletivo, requerendo, assim, um cuidado todo especial. Por isso mesmo, a existência de norma ou regulamento para as atividades de guarda, estoque e inventário de bens e valores é uma garantia para a observância da supremacia do interesse público.

Meirelles (2006), o TCU e a CGU ressaltam, ainda, que o objetivo primordial da salvaguarda dos recursos públicos é a garantia contra o prejuízo por desperdício, abuso, má administração, erros, fraudes e irregularidades.

E os dados revelam que apenas 35,7% das Universidades pesquisadas vêm alcançando essa atenção ao seu patrimônio de forma totalmente eficiente.

Finalmente, essa observação tem relação direta com a formalização de procedimentos, que caracteriza o Ambiente de Controle. E, também, exige ações para a sua melhoria, com a revisão ou elaboração de normas e regulamentos, pois a falta de instruções e de procedimentos em documentos formais pode comprometer todo o controle. De modo que, todo o que foi discorrido explica a pouca eficiência do componente Avaliação de Risco, que alcançou um índice de 22,2% das Universidades pesquisadas e pode contribuir para a

melhoria da eficiência das próprias estruturas dos controles internos das instituições pesquisadas.

#### 4 RESULTADOS SOBRE OS PROCEDIMENTOS DE CONTROLE

A Tabela 2 abaixo apresenta os dados referentes ao componente Procedimento de Controle das Universidades Federais do Nordeste.

**Tabela 2** – Distribuição percentual dos controles internos das Universidades Federais da região Nordeste quanto ao componente Procedimento de Controle.

Afirmativa	Totalmente inválida (1)		Parcialmente Inválida (2)		Neutra (3)		Parcialmente Válida (4)		Totalmente válida (5)		Total de respostas	
	Resp.	%	Resp.	%	Resp.	%	Resp.	%	Resp.	%	Resp.	Não Resp.
Existem políticas e ações, de natureza preventiva ou de detecção, para diminuir os riscos e alcançar os objetivos da UJ, claramente estabelecidas.	1	7,1%	1	7,1%	4	28,6%	3	21,4%	4	28,6%	13 (92,9%)	1 (7,1%)
As atividades de controle adotadas pela UJ são apropriadas e funcionam consistentemente de acordo com um plano de longo prazo.	0	0,0%	3	21,4%	4	28,6%	3	21,4%	3	21,4%	13 (92,9%)	1 (7,1%)
As atividades de controle adotadas pela UJ possuem custo apropriado ao nível de benefícios que possam derivar de sua aplicação.	0	0,0%	2	14,3%	7	50,0%	2	14,3%	2	14,3%	13 (92,9%)	1 (7,1%)
As atividades de controle adotadas pela UJ são abrangentes e razoáveis e estão diretamente relacionados com os objetivos de controle.	1	7,1%	1	7,1%	4	28,6%	4	28,6%	3	21,4%	13 (92,9%)	1 (7,1%)
Total de participantes	(14)		(14)		(14)		(14)		(14)		(14)	

As políticas e ações claramente estabelecidas, de natureza preventiva ou de detecção, para diminuir os riscos e alcançar os objetivos só existem em 28,6% das Universidades Federais da região Nordeste. Essa existência de políticas e ações foi validada parcialmente por 21,4% delas, enquanto 28,6% se manifestaram de forma neutra. Para 7,1%, as políticas claramente estabelecidas foram invalidas parcialmente e 7,1% as invalidaram totalmente.

Chama a atenção que apenas 28,6 % das Universidades pesquisadas possuam políticas e ações claramente estabelecidas, de natureza preventiva ou de detecção, para diminuir os riscos e alcançar os seus objetivos. Porque em outros 28,5% (somando os índices de 21,4% e 7,1%), isso se dá de forma pouco eficiente. Acrescente-se a isto que em 35,7% delas parece não existir políticas e ações claramente estabelecidas, ou sequer de natureza preventiva ou de detecção (somando os índices de 28,6% e 7,1%).

As atividades de controle adotadas são apropriadas e funcionam consistentemente de acordo com um plano de longo prazo em apenas 21,4% das Universidades Federais da região Nordeste. Essas atividades de controle apropriadas e consistentes foram validadas parcialmente por 21,4% delas, enquanto 28,6% se manifestaram de forma neutra. Para 21,4%, as atividades foram invalidas parcialmente.

O fato de apenas 21,4% das Universidades Federais do Nordeste ter atividades de controle apropriadas e que funcionam consistentemente de acordo com um plano de longo prazo desperta cuidados. Pois em quase metade delas 42,8% (somando os índices de 21,4% e 21,4%) isso ocorre de forma parcial, o que indica que ou as atividades de controle adotadas são pouco apropriadas e não funcionam de forma consistente, ou estas não fazem parte de um plano de longo prazo. Certo é que em 28,6% delas parece não existir atividades de controle, ou que funcionem consistentemente, ou que se insiram em um plano de longo prazo, além da possibilidade de nem existir plano de longo prazo.

As atividades de controle adotadas possuem custo apropriado ao nível de benefícios que possam derivar de sua aplicação em apenas 14,3% das Universidades Federais da região Nordeste. Essas atividades de controle com custo apropriado ao nível de benefícios que possam derivar de sua aplicação foram validadas parcialmente por 28,6% (somando os índices de 14,3% e 14,3%) delas, enquanto 50% se manifestaram de forma neutra.

A questão de apenas 14,3% das Universidades pesquisadas terem atividades de controle que possuam custo apropriado ao nível de benefícios que possam derivar de sua aplicação merece cuidados. Pois em metade delas isso parece não existir, o que indica que ou as atividades de controle não possuem custos medidos, ou as atividades não possuem benefícios derivados de sua aplicação. Não menos alarmante é onde isso ocorre de forma parcial, o que se dá em 28,6% delas.

As atividades de controle adotadas são abrangentes e razoáveis e estão diretamente relacionadas com os objetivos de controle em 21,4% das Universidades Federais da região Nordeste. Essa abrangência e razoabilidade foram validadas parcialmente por 28,6% delas,

enquanto 28,6% se manifestaram de forma neutra. Para 7,1%, isso foi invalidado parcialmente e 7,1% as invalidaram totalmente.

Chama a atenção que apenas 21,4% das Universidades Federais da região Nordeste possuam atividades de controle abrangentes e razoáveis e que estejam diretamente relacionadas com os objetivos de controle. Porque em outros 35,7% (somando os índices de 28,6% e 7,1%), isso se dá de forma pouco eficiente. Acrescente-se a isto que em 35,7% delas parece não existir atividades de controle abrangentes e razoáveis, ou que estejam diretamente relacionadas com os objetivos de controle (somando os índices de 28,6% e 7,1%).

#### 4.1 DISCUSSÃO - PROCEDIMENTOS DE CONTROLE

O componente Procedimento de Controle traz, também, observações importantes sobre os seus aspectos. Sendo a primeira referente à existência de políticas e ações, de natureza preventiva ou de detecção, claramente estabelecidas, para diminuir os riscos e alcançar os objetivos das Universidades Federais da região Nordeste.

Segundo D'Avila e Oliveira (2002), após o processo de determinação de objetivos e avaliação de riscos, o gestor deve passar a implementar procedimentos de controle com objetivo de que as ações planejadas estejam sendo executadas.

Esses procedimentos ou atividades, segundo Avalos (2009), são políticas e ações que procuram assegurar o cumprimento daquilo que foi planejado, são necessários para prevenir ou diminuir os riscos e alcançar os objetivos. Esses procedimentos ou atividades de controle são, portanto, as políticas e ações estabelecidas e executadas para atuarem sobre os riscos e, conseqüentemente, se alcançar os objetivos.

Os dados apontam que isso não vem ocorrendo de forma totalmente eficiente nas Universidades pesquisadas, pois apenas para 28,6% das Universidades Federais do Nordeste existem políticas e ações para alcançar os objetivos e diminuir os riscos.

Essas políticas e ações para diminuir os riscos guardam uma estreita relação com o gerenciamento do risco (discorrido anteriormente, que vai desde a sua identificação até o seu monitoramento). Como visto naquele item, as Universidades Federais da região Nordeste parecem não ter a cultura definitivamente implantada no que diz respeito ao gerenciamento de risco e, até aqui, os percentuais apresentados só corroboram isso.

As outras duas observações acerca do procedimento de controle, dizem respeito às atividades de controle adotadas pelas Universidades pesquisadas serem apropriadas e

funcionarem de acordo com um plano de longo prazo; e possuírem custo apropriado ao nível de benefícios que possam derivar de sua aplicação.

Para serem eficientes, segundo a INTOSAI (2004), os procedimentos de controle necessitam ser apropriados, ou seja, o controle deve ser correto, no local correto e proporcional ao risco envolvido, e ainda, funcionar consistentemente de acordo com um plano de longo prazo. Isso significa que eles devem ser obedecidos por todos os funcionários envolvidos no processo de controle e não devem sofrer descontinuidade quando o pessoal-chave estiver ausente, ou quando houver sobrecarga de trabalho.

As atividades de controle devem, portanto, ser apropriadas e funcionarem de acordo com um plano de longo prazo. O que só vem ocorrendo em apenas 21,4% das Universidades pesquisadas.

Talvez a falta de cultura de gerenciamento de riscos nos entes pesquisados explique os baixos indicadores em relação às atividades de controle dentro dos procedimentos de controle. O que é confirmado na questão do custo apropriado das atividades de controle, que tragam benefícios decorrentes de sua aplicação (executado em apenas 14,3% das Universidades pesquisadas).

O custo da implantação do controle, segundo Andrade, Deussan e Klering (2001) e Revorêdo *et al.* (2004), não deve exceder aos benefícios que possam derivar da sua aplicação, e isso tem que haver com o equilíbrio entre a alocação de recursos e os resultados alcançados, tanto que Avalos (2009) e Ribeiro (2000) entendem que controles exagerados e com altos custos são tão prejudiciais quanto os riscos excessivos, pois reduzem a produtividade.

Segundo Modesto (2001), Castro (2006) e Nogueira (2006) a eficiência, para administração pública, não é só o simples alcance dos objetivos, é também se preocupar como estes foram atingidos, portanto os procedimentos e mecanismos de controles adotados devem passar pela racionalidade econômica, que visa maximizar os resultados e minimizar os custos, ou seja, fazer melhor com menores custos, gastando com inteligência os recursos pagos pelo contribuinte.

A quarta e última observação dentro dos procedimentos de controle está afeita também às atividades de controle. E diz respeito a abrangência e razoabilidade das atividades de controle, diretamente relacionadas com os objetivos de controle.

Assim como nos casos de funcionamento das atividades de controle de acordo com um plano de longo prazo e de seu custo ser apropriado a ponto de trazer benefícios, as Universidades Federais da região Nordeste não vêm alcançando eficiência adequada na

abrangência e razoabilidade das atividades de controle diretamente relacionadas com os objetivos de controle (que só ocorre plenamente em 21,4% delas).

Finalmente, as Universidades pesquisadas possuem pouca eficiência nos aspectos relacionados ao procedimento de controle, o que explica a pouca eficiência do componente Procedimento de Controle, que alcançou um índice de 21,4% delas. E o que até aqui foi discorrido pode, igualmente, contribuir para a melhoria da eficiência nas atividades de controle e, conseqüentemente, para a melhoria na eficiência das próprias estruturas dos controles internos das instituições pesquisadas.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Eficiência da Administração Pública é o alcance do melhor resultado possível de uma operação, considerando o contexto e os recursos disponíveis e visam atender as demandas da sociedade. Eficiência, em conseqüência, guarda uma estreita relação com a finalidade de qualquer Ato Administrativo, que é o interesse público.

Por sua vez, controles internos é um processo integrado efetuado pelas pessoas da organização, e é estruturado para enfrentar os riscos e fornecer uma razoável segurança de que na consecução da missão da entidade alguns objetivos gerais serão alcançados, tais como: execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações; cumprimento das obrigações de *accountability*; cumprimento das leis e regulamentos; e salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e dano.

Assim, os controles internos têm uma relação direta com necessidade de constante melhoria do controle da Administração Pública. Ter controle, por conseguinte, guarda uma estreita relação com a eficiência da máquina pública e, conseqüentemente, com o interesse público.

## REFERÊNCIAS

ANDRADE, J.A de; DEUSSAN, J.L.M.; KLERING, L.R.. A avaliação de Políticas Públicas em Análise: o caso do Sistema Nacional de Avaliação da Educação Básica – SAEB. In: ENCONTRO ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 25º, 2001, 16 a 19 de setembro. **Anais eletrônicos**...Campinas: ENANPAD, 2001.

AVALOS, J.M.A. **Auditoria e Gestão de Riscos**. São Paulo: Saraiva, 2009.

BRASIL, Constituição da República Federativa, de 5 de outubro de 1988. Planalto. Brasília. Disponível em: < [www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br)>. Acesso em 06 out. de 2009.

BRASIL. Controladoria Geral da União. Relatório de gestão das Universidades Federais – exercício 2010. Brasília, 2011. Disponível em:<[www.cgu.gov.br](http://www.cgu.gov.br)> Acesso em: 10 mai. 2011.

BRASIL. Lei Nº 8.443, de 16 de Julho de 1992. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências. Planalto. Brasília. Disponível em: <[www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br)>. Acesso em 20 abr. 2010.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Decisão Normativa nº 107, de 27 de outubro de 2010. Dispõe acerca das unidades jurisdicionadas cujos responsáveis devem apresentar relatório de gestão referente ao exercício de 2010, especificando a organização, a forma, os conteúdos e os prazos de apresentação, nos termos do art. 3º da Instrução Normativa TCU nº 63, de 1º de setembro de 2010. em: <[www.tcu.gov.br](http://www.tcu.gov.br)> Acesso em: 22 jun. de 2011.

CASTRO, R.B. de. Eficiência, Eficácia e Efetividade da Administração Pública. In: ENCONTRO ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 30º, 2006, 23 a 27 de setembro, Salvador. **Anais eletrônicos...**Salvador: ENANPAD, 2006. Disponível em:<[www.anpad.org.br](http://www.anpad.org.br)>. Acesso em: 13 nov. 2009.

D'AVILA, M.Z.; OLIVEIRA, M.A.M de. **Conceitos e Técnicas de Controles Internos de Organizações**. São Paulo: Nobel, 2002.

DIAS, S.V. dos S. **Manual de Controles Internos**. São Paulo: Atlas, 2010.

GOMES, W. M. **A eficiência da estrutura dos controles internos das Universidades Federais da região Nordeste sob a perspectiva do modelo COSO**. Dissertação (mestrado) – Universidade Salvador, 2011.

GUERRA, E.M. **Os Controles Externo e Interno da Administração Pública**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

FEIL, A. A.; STRASBURG, V. J.; NAIME, R. H. Análise sobre as normas e dos indicadores de sustentabilidade e a sua integração para gestão corporativa. **Perspectivas em Gestão & Conhecimento**, v. 3, n. 2, p. 21-36, 2013.

INEP. INSTITUTO NACIONAL DE ESTUDOS E PESQUISAS EDUCACIONAIS ANÍSIO TEIXEIRA. SISTEMA NACIONAL DE AVALIAÇÃO DA EDUCAÇÃO SUPERIOR (SINAES). **Censo 2009**. Brasília, 2011. Disponível em: <[www.inep.gov.br](http://www.inep.gov.br)>. Acesso em: 5 maio 2011.

INTOSAI. International Organization of Supreme Audit Institutions. **Guía para las normas de control interno del sector público**.Disponível em: <<http://www.intosai.org>>. Acesso em 11 de mai. de 2011.

JUNIOR, C.V. de O.C.; BRUNI, A.L.; REGO, A.M.P de; SILVA, S.C.M. A Utilização do COSO na Controladoria: Um Estudo no Brasil. In: **X CONGRESSO INTERNACIONAL DE COSTOS**, 2006, França. Disponível em:<[www.intercostos.org](http://www.intercostos.org)>. Acesso em: 13 jun. 2011.

LIMA, L.H. **Controle Externo**. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

MEIRELLES, H.L. **Direito Administrativo Brasileiro**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

LOPES, E. C.; VALENTIM, M. L. P.; ALMEIDA JÚNIOR, O. F. de. Disseminação da informação em empresas de capital aberto e os processos de mediação da informação. **Em Questão**, Porto Alegre, v.17, p.77-89, 2011.

MODESTO, P. Notas para um debate sobre o princípio constitucional da eficiência. **Revista Dialogo Jurídico**, Ano 1, vol. 1, nº 2, maio de 2001.

NOGUEIRA, C.A. **Administração Pública**. 3. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

PADOVEZE, C.L.; BERTOLUCCI, R.G. **Gerenciamento do Risco Corporativo em Controladoria**. São Paulo: Cengage Learning, 2008.

REWORÊDO, W.C.; RIBEIRO FILHO, J.F.; DINIZ, J.A.; FRAGOSO, A.R.; VASCONCELOS, M.M.F. Relatórios de Tribunais de Contas Sobre Dimensões de Eficiência, Eficácia, Efetividade e Resultados em Entidades da Administração Pública: Uma Análise Focada na Percepção de Auditores de Contas Públicas. In: ENCONTRO ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 1º, 2004, 17 a 19 de novembro. **Anais eletrônicos...**Rio de Janeiro: ENANPAG, 2004. Disponível em:<[www.anpad.org.br](http://www.anpad.org.br)>. Acesso em: 15 mai. 2010.

RIBEIRO, R.J.B.. O enfoque do controle da administração pública no Brasil deve ser a dicotomia entre avaliação de desempenho ou controle da legalidade? In: ENCONTRO ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 24º, 2000, setembro. **Anais eletrônicos...**Florianópolis: ENANPAD, 2000. Disponível em:<[www.anpad.org.br](http://www.anpad.org.br)>. Acesso em: 22 nov. 2009.

SCHMIDT, P.; SANTOS, J.L. **Fundamentos de Controladoria**. São Paulo: Atlas, 2009.