

Autorização concedida ao Repositório Institucional da Universidade de Brasília (RIUnB) pelo Professor Abimael de Jesus Barros Costa, em 03 de abril de 2019, para disponibilizar o trabalho, gratuitamente, para fins de leitura, impressão e/ou download, a título de divulgação da obra.

REFERÊNCIA

COSTA, Abimael de Jesus Barros; LINS, Saulo Gouveia, SOUZA, Enio Alves de. Análise dos relatórios de auditoria de gestão das universidades públicas federais brasileiras nos anos 2008 a 2016. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE PÚBLICA, 2., 2019, Lisboa. Disponível em: https://www.occ.pt/dtrab/trabalhos/iicicp//finais_site/51.pdf. Acesso em: 04 abr. 2019.

ANÁLISE DOS RELATÓRIOS DE AUDITORIA DE GESTÃO DAS UNIVERSIDADES PÚBLICAS FEDERAIS BRASILEIRAS NOS ANOS 2008 A 2016

Tipologia: TRABALHO

Federais; Relatório Anual de Auditoria de Contas e Relatório de Auditoria de Gestão.

Autores:

1. **Abimael de Jesus Barros Costa, Dr.** – e-mail: acosta@unb.br
Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis (PPGCont), Universidade de Brasília – UnB
Brasília – DF – Brasil, contato: + 55 61 9.9229-0204
2. **Saulo Gouveia Lins** – e-mail: saulogouveialins@gmail.com
Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis (PPGCont), Universidade de Brasília – UnB
Brasília – DF – Brasil, contato: + 55 61 9.8124-4047
3. **Enio Alves de Souza** – e-mail: eniodesouza2@gmail.com
Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis (PPGCont), Universidade de Brasília – UnB
Brasília – DF – Brasil, contato: + 55 61 9.8454-8398

RESUMO

Analisou-se neste trabalho 291 Relatórios de Auditoria Anual de Contas das 68 Universidades Públicas Federais Brasileiras entre os anos de 2008 a 2016. Buscou-se verificar se há relação estatística entre a natureza da auditoria e a localização (região), bem como em relação ao tamanho e a eficiência das universidades. Utilizou-se de técnica de análise de conteúdo, regressão linear e testes de hipóteses. Concluiu-se que a hipótese não será rejeitada quanto à variável região. Já as variáveis de eficiência, tamanho e parecer de auditoria não apresentaram relação estatística com a natureza das recomendações. Foram identificados 3.474 achados e classificados em oito áreas, sendo que as mais críticas foram de Licitações e Contratos (34,66%) e de Pessoal (33,45%). Foram constatadas também que as universidades da região sul (33,96%) e da região Norte (16,28%) possuem o maior quantitativo de certificações

regulares. Os dados descritivos encontram-se disponíveis em um *dashboard's online* objetivando pesquisas futuras.

Palavras Chaves: Auditoria Governamental; Controle Interno; Universidades Públicas Federais; Relatório Anual de Auditoria de Contas e Relatório de Auditoria de Gestão.

1. INTRODUÇÃO

No Brasil, segundo o Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (INEP), o percentual de investimento público para o nível de ensino superior representou entre os anos de 2000 a 2015 uma média de 1% do Produto Interno Bruto (PIB). No último ano da série histórica (2015), fechou com um percentual de 1,3% em relação ao PIB.

O Censo da Educação Superior (2017) realizado anualmente pelo INEP, importante instrumento de obtenção de dados para a geração de informações que subsidiam a formulação, o monitoramento e a avaliação das políticas públicas, bem como para elaboração de estudos e pesquisas sobre o setor, menciona que existiam 2.448 Instituições de Educação Superior Brasileira em 2017, sendo que 87,9% delas são privadas e apenas 12,1% são públicas.

De acordo com as notas estatísticas de 2017 do Censo, as IES privadas teve uma participação de 75,3% (6.241.307) no total de matrículas de graduação, enquanto a rede pública participou com 24,7% (2.045.356). O número de docentes em exercício na educação

pública superior saltou de 108.828 em 2007 para 171.231 em 2017, representando um aumento de 57,34% em 10 anos (INEP, 2017).

Atualmente existem 68 Universidades Públicas Federais Brasileiras, as quais encontram-se localizadas nas seguintes regiões. 10 na região Norte, 20 na região Nordeste, 11 na região Sul, 19 na região Sudeste e 8 na região Centro-Oeste.

Diante deste cenário, sob a visão da auditoria pública, este trabalho propôs a analisar se as recomendações da Controladoria Geral da União - CGU divulgadas nos Relatórios de Auditoria de Gestão destas Universidades Públicas Federais tendem a ser referentes à auditoria de conformidade ou à auditoria de gestão?

Neste sentido, este artigo tem por objetivo analisar o espaço amostral das informações constantes dos Relatórios de Auditoria de Gestão das Universidades Públicas Federais referente aos anos de 2008 a 2016 no intuito de verificar se há alguma relação estatística entre a natureza da auditoria e a localização (Região); tamanho; e eficiência das Universidades.

Assim, buscou verificar as características dos achados de auditoria da CGU, em especial sob o aspecto dos indicadores de eficiência constantes nestes relatórios, identificados por Custos/Alunos e Alunos/Professores. Para tanto, os resultados são demonstrados após analisar as seguintes hipóteses:

1.H0: IFES mais eficientes possuem uma predominância maior de recomendações referentes à gestão em detrimento de recomendações referentes à conformidade.

1.H1: IFES mais eficientes não possuem uma predominância maior de recomendações referentes à gestão em detrimento de recomendações referentes à conformidade.

2.H0: Existe relação entre a natureza da auditoria e a localização (Região); tamanho; e eficiência das Universidades

2.H1: Não existe relação entre a natureza da auditoria e a localização (Região); tamanho; e eficiência das Universidades

Além da realização da análise de correlação entre as variáveis por meio de regressão linear e utilização de software científico (*Statistical Package for the Social Sciences - SPSS*). O presente estudo, efetuou uma pesquisa descritiva com os achados coletados de 68 Universidades Públicas Federais no período. Tais achados totalizaram 3.474 sendo identificados nas áreas de: Contábil, Convênio, Cartão De Pagamento do Governo Federal, Finalístico, Licitação e Contrato, Orçamentária, Patrimônio, Pessoal e Tecnologia da Informação (TI) e expostos via painéis de controles (dashboard's) com utilização de software denominado *Power BI*, cujo link de acesso livre e online encontra-se neste artigo, bem como a análise dos referidos achados.

Destarte, o artigo foi disposto em 5 (cinco) seções. Tratou-se a primeira do referencial teórico, a segunda dos procedimentos metodológicos, a terceira da análise dos dados, inclusive com apresentação dos resultados alcançados e dos dados descritivos levantados na pesquisa. Enquanto a quarta seção expôs as considerações finais, a quinta e última trouxe as referências bibliográficas.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 PRESTAÇÃO DE CONTAS

Conforme da Costa Bairral (2015), a estrutura de controle da administração pública brasileira é estruturada segundo os artigos 70 e 74 da CF/88, os quais definem duas espécies de controle: (1) Interno, exercido pelo próprio poder ou órgão, dentro de sua esfera administrativa, visando disciplinar rotinas e evidenciar procedimentos ilegais ou ilegítimos; e (2) Externo, exercido pelo poder legislativo com o auxílio do Tribunal de Contas, e responsável pela fiscalização quanto à legalidade, economicidade, moralidade e demais princípios que norteiam a Administração Pública brasileira.

Nesse sentido, Slomski (2009) observa que é justamente na administração pública onde mais deve estar presente a accountability, pois quando a sociedade elege seus representantes, espera que os mesmos ajam em seu nome, com correção, e que prestem contas de seus atos.

No Brasil, a transparência da gestão pública teve como marco regulatório a promulgação da Lei Complementar n. 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal — LRF). Após esta regulamentação, os atos da gestão fiscal passaram a demandar maior capacidade de monitoramento do governo federal e do Poder Legislativo (tribunais de contas) para verificar o cumprimento das normas. Na sequência, outras leis como a Lei da Transparência no 131/2009 e, mais recentemente, a Lei de Acesso a Informação Pública — LAI, Lei nº 12.527/2011, intensificaram a obrigatoriedade na divulgação da informação pública, contribuindo para a responsabilização pública dos gestores. (Tolentino et.al,2002).De acordo com Nuintin et al (2014), os relatórios de gestão anuais são um dos mecanismos utilizados pela administração pública para concretizar a responsabilização dos atos públicos em relação à sociedade. Uma exigência normativa aplicável a todas as entidades (públicas ou privadas) que gerem recursos públicos, e se constituem numa das peças primordiais do processo de prestação de contas estabelecido pelos órgãos de controle (Controladoria Geral da União — CGU e Tribunal de Contas da União — TCU).

Conforme Slomski (2009), o Relatório de Gestão é um dos instrumentos que facilitam a transparência dos atos, os mesmos devem permitir que os cidadãos possam fazer comparações dos resultados apresentados, possibilitando verificar se a gestão pública está sendo eficiente na aplicação dos recursos. Contempla, ainda, as responsabilidades institucionais da unidade, a estratégia de atuação frente às responsabilidades institucionais, os programas de Governo sob a responsabilidade da unidade, o desempenho orçamentário e financeiro, os indicadores de desempenho.

De acordo com a Instrução Normativa nº 63/2010 do Tribunal de Contas da União, o relatório de gestão refere-se a documentos, informações e demonstrativos de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial, organizado para permitir a visão sistêmica do desempenho e da conformidade da gestão dos responsáveis por uma ou mais unidades jurisdicionadas durante um exercício financeiro (Brasil, 2010a).

Os relatórios de gestão, referidos no caput do art. 3º da IN 63/2010 (Brasil, 2010a), devem contemplar todos os recursos orçamentários e extraorçamentários utilizados, arrecadados, guardados ou geridos pelas unidades jurisdicionadas, ou pelos quais elas respondam, incluídos os oriundos de fundos de natureza contábil recebidos de entes da administração pública federal ou descentralizados para execução indireta.

2.2 AUDITORIA GOVERNAMENTAL

A auditoria é um mecanismo que visa avaliar a gestão pública, emitindo uma opinião e apresentando sugestões de medidas corretivas e preventivas. Pode-se dizer que a auditoria é:

O conjunto de técnicas que visa avaliar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais, bem como a aplicação de recursos públicos por entidades de direito público e privado, mediante a confrontação entre uma situação encontrada e determinado critério técnico, operacional ou legal. Trata-se de uma importante técnica de controle em busca de melhor alocação de recursos, não só atuando para corrigir desperdícios, como inibir a impropriedade, a negligência e a omissão e, principalmente, antecipando-se a essas ocorrências, buscando garantir os resultados pretendidos e contribuir para agregar valor ao corpo gerencial (CASTRO, 2009, p. 164).

De acordo com Braga (2011), a auditoria é uma ferramenta do campo público e privado. No aspecto do setor público, recebe de alguns autores a denominação de Auditoria Governamental. O Tribunais de Contas da União denomina a auditoria governamental como um exame objetivo, sistemático e independente, pautado em normas técnicas e profissionais, efetuado em entidades estatais e paraestatais, funções, subfunções, programas, projetos, atividades, operações especiais, ações, áreas, processos, ciclos operacionais, serviços, sistemas e na guarda e aplicação dos recursos, em relação aos aspectos contábeis, orçamentários, financeiros, econômicos, patrimoniais e operacionais. Tais procedimentos devem estar revestidos por análises imparciais, avaliações independentes e apresentação de informações seguras, devidamente consubstanciadas em provas, segundo os critérios de legalidade, legitimidade, economicidade, eficiência, eficácia, efetividade, equidade, ética e preservação do meio ambiente, além de observar a probidade administrativa e a responsabilidade social dos gestores da coisa pública. (Brasil, 2010b, p.11).

A auditoria, que já foi um instrumento voltado exclusivamente para a detecção de erros e fraudes, avançou no sentido preventivo e orientador, como um elemento externo de auxílio a gestão, de forma sistemática, documentada e independente, sendo essa informação gerada um produto a ser encaminhado a um destinatário interessado (BRASIL, 2010b).

A classificação dotada pelas normas de auditoria do TCU (BRASIL, 2010c) indicam dois tipos de auditoria, pela sua natureza: Auditorias de regularidade que objetivam examinar a legalidade e a legitimidade dos atos de gestão dos responsáveis sujeitos à jurisdição do Tribunal, quanto aos aspectos contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial. Compõem as auditorias de regularidade as auditorias de conformidade e as auditorias contábeis.

Já as Auditorias operacionais ou auditorias de gestão objetivam examinar a economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de organizações, programas e atividades

governamentais, com a finalidade de avaliar o seu desempenho e de promover o aperfeiçoamento da gestão pública. (BRASIL, 2010b, p.14). Ou seja, para Barzelay (2002) indicadores como otimização dos processos de economia: eliminação de desperdícios de insumos (eficiência); ações adequadas, advindas da utilização desses recursos (eficácia); e transformação de insumos em produtos que gerem impactos positivos (efetividade). Esses indicadores são conhecidos como os 3 E's da gestão pública e sua presença caracteriza o bom funcionamento administrativo (Barzelay,2002).

Segundo Grateron (1999) a auditoria de gestão é uma técnica ou atividade que presta consultoria aos mais altos estratos de uma organização, seja de caráter público ou privado. Atualmente o ritmo das mudanças tem sido acelerado e contínuo, o que exige das organizações ajustes nas estratégias para enfrentar o desconhecido e garantir o alcance de suas metas e objetivos. Esse ritmo e a velocidade destas mudanças variam de um setor para outro dependendo de inúmeras condicionantes externas e internas. A auditoria de gestão objetiva melhorar a capacidade da organização para reagir com sucesso às mudanças, partindo da equipe diretiva, e procura auxiliar a Diretoria na avaliação interna da organização e de seus executivos.

2.3 INSTITUIÇÕES FEDERAIS DE EDUCAÇÃO SUPERIOR (IFES)

Conforme o artigo 2º do Decreto nº 5.773/2006, o sistema federal de ensino superior compreende as Instituições Federais de Educação Superior (IFES), as instituições de educação superior de iniciativa privada e os órgãos federais de educação superior.

As IFES são dotadas de autonomia, do ponto de vista legal, para gerir suas atividades como, por exemplo, criar ou extinguir vagas e/ou cursos de graduação ou pós-graduação. A maior parte do financiamento de suas atividades advém de repasses orçamentários do

Ministério da Educação embora elas também trabalhem com recursos próprios (Barbosa et al,2011).

A educação de ensino superior é de fundamental importância estratégica para o desenvolvimento social e econômico de qualquer país. De acordo com Menezes e Santos (2002), as Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) são um conjunto de instituições criadas ou incorporadas e mantidas pelo governo, constituindo o Sistema de Instituições Federais de Ensino Superior e a Rede Pública de Ensino. As IFES também são compostas por universidades, instituições isoladas e pelos centros de ensino tecnológico, sendo que desempenham papel relevante no desenvolvimento científico e tecnológico do país, respondendo, aproximadamente, por 90% da produção científica e pela formação de diversos profissionais (Melônio,2017).

Os recursos aplicados, originário do tesouro, nas Universidades Federais são compostos por recursos destinados ao pagamento de pessoal e encargos sociais, recursos para manutenção e recursos para investimentos. Os resultados da aplicação dos recursos públicos nas UFs são evidenciados no Relatório de Gestão elaborado pelas mesmas. O Relatório de Gestão é um dos artefatos para a prestação de contas, pois possuem informações e indicadores que evidenciam o montante de recursos recebidos, como e onde foram aplicados e os resultados quantitativos e qualitativos gerados (Melônio,2017).

3. METODOLOGIA

Com objetivo de se analisar a natureza das recomendações emanadas pela CGU referentes às Universidades Federais nos processos de prestações de contas de 2008 a 2016 foi utilizada a análise de conteúdo. Para identificar e interpretar os dados coletados dos relatórios

de auditoria, a técnica de análise de conteúdo, conforme Bardin (2004), é a mais indicada para a análise de comunicações, sejam elas escritas ou orais.

A partir dos relatórios de auditoria, a análise de conteúdo debruçou-se sobre as recomendações apontadas nos certificados de auditoria anual das contas, anexos aos respectivos relatórios. Em cada certificado há o parecer do controle interno (regular, regular com ressalvas e irregular) consubstanciado pelos achados de auditoria. Os achados constantes do certificado representam os apontamentos mais relevantes os quais impactam diretamente o parecer do controle interno.

Assim, de acordo com a leitura de cada certificado, os achados foram classificados de duas formas, de acordo com a sua natureza: achado referente à conformidade (*compliance*); e achado referente à gestão. Considerou-se um achado de conformidade quaisquer apontamentos referentes ao não atendimento à alguma norma em desacordo com os princípios constitucionais da legalidade. No que tange aos achados referentes à gestão, foram enquadrados aqueles que apontavam para atos de gestão que careciam de oportunidade de melhoria e impactaram os objetivos finalísticos da Universidade. Dessa forma, foi mensurado se às observações constantes da certificação das contas daquele ano era predominantemente de conformidade ou de gestão.

Na Tabela 1 abaixo, apresenta-se a relação dos relatórios analisados nesta pesquisa:

Tabela 1 – Relação das Universidades Públicas Federais e seus respectivos Relatórios de Auditoria Anual de Contas

Nº	REGIÃO	UF	SIGLA	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	TOTAL
1	Centro-oeste	DF	UnB	X	X	X	X	X	X		X		7
2	Centro-oeste	MS	UFGD	X	X	X	X			X			5
3	Centro-oeste	GO	UFG	X	X	X	X		X		X	X	7
4	Centro-oeste	MT	UFMT	X	X	X	X		X			X	6
5	Centro-oeste	MS	UFMS	X	X	X	X				X		5
6	Centro-oeste	GO	UFCat										0
7	Centro-oeste	GO	UFJ										0
8	Centro-oeste	MT	UFR										0
9	Nordeste	BA	UFBA	X	X	X	X	X			X	X	7
10	Nordeste	BA	UFSB										0
11	Nordeste	BA	UFRB	X	X	X	X			X			5
12	Nordeste	CE/BA	UNILAB							X		X	2
13	Nordeste	PA	UFPB	X	X	X	X		X			X	6
14	Nordeste	CE	UFCA								X		1
15	Nordeste	AL	UFAL	X	X	X				X			4
16	Nordeste	PB	UFCG	X	X	X	X			X			5
17	Nordeste	PE	UFPE	X	X	X	X		X		X	X	7
18	Nordeste	SE	UFS	X	X	X				X	X		5

19	Nordeste	CE	UFC	X	X	X	X	X			X		6
20	Nordeste	MA	UFMA	X	X	X	X				X		5
21	Nordeste	BA	UFOB										0
22	Nordeste	PI	UFPI	X	X	X	X		X		X	X	7
23	Nordeste	RN	UFRN	X	X	X	X	X			X		6
24	Nordeste	PI	UNIVASF				X			X			2
25	Nordeste	PE	UFRPE	X		X	X			X			4
26	Nordeste	RN	UFERSA		X		X				X	X	4
27	Norte	RO	UNIR	X	X	X	X					X	5
28	Norte	RR	UFRR	X	X		X						3
29	Norte	AC	UFAC	X	X	X	X				X	X	6
30	Norte	AP	UNIFAP	X	X	X	X			X		X	6
31	Norte	AM	UFAM	X	X	X	X	X			X	X	7
32	Norte	PA	UFOPA				X				X		2
33	Norte	PA	UFPA	X	X	X		X					4
34	Norte	TO	UFT	X	X	X	X			X		X	6
35	Norte	PA	UFRA			X	X					X	3
36	Norte	PA	UNIFESSPA									X	1
37	Sudeste	MG	UNIFAL-MG	X			X						2
38	Sudeste	MG	UNIFEI	X			X					X	3
39	Sudeste	MG	UFJF	X	X	X	X			X	X	X	7
40	Sudeste	MG	UFLA	X		X						X	3
41	Sudeste	MG	UFMG	X	X	X	X	X	X		X		7
42	Sudeste	MG	UFOP	X	X	X	X				X		5
43	Sudeste	SP	UFSCar			X				X			2
44	Sudeste	MG	UFSJ			X					X		2
45	Sudeste	SP	UNIFESP	X	X	X	X		X		X	X	7
46	Sudeste	MG	UFU	X	X	X	X			X		X	6
47	Sudeste	MG	UFV	X	X	X	X			X		X	6
48	Sudeste	SP	UFABC			X				X			2
49	Sudeste	ES	UFES	X	X	X	X		X		X	X	7
50	Sudeste	RJ	UNIRIO	X	X	X	X	X					5
51	Sudeste	RJ	UFRJ	X	X	X	X		X		X		6
52	Sudeste	MG	UFTM	X		X	X			X			4
53	Sudeste	MG	UFVJM	X		X					X		3
54	Sudeste	RJ	UFF	X	X	X	X	X	X			X	7
55	Sudeste	RJ	UFRRJ	X	X	X	X				X		5
56	Sul	PR/RS	UFFS					X					1
57	Sul	PR	UNILA							X		X	2
58	Sul	RS	UFCSPA	X		X						X	3
59	Sul	RS	UFPeI	X	X	X	X			X		X	6
60	Sul	SC	UFSC	X	X	X	X		X		X	X	7
61	Sul	RS	UFSM	X	X	X	X			X		X	6
62	Sul	RS	UNIPAMPA	X	X					X		X	4
63	Sul	PR	UFPR	X	X	X	X	X	X		X	X	8
64	Sul	RS	FURG	X	X		X				X		4
65	Sul	RS	UFRGS	X	X	X	X	X	X		X		7
66	Sul	PR	UTFPR	X	X	X	X					X	5
67	Nordeste	PE	UFAPE										0
68	Nordeste	PI	UFDPAr										0
TOTAIS				49	43	48	46	12	14	20	28	31	291

Fonte: Elaborado pelos Autores (X = Consta Relatório Anual de Auditoria de Contas no respectivo ano)

Salienta-se que o Tribunal de Contas da União seleciona as Unidades Prestadoras de Contas (UPC) que terão as contas de seus administradores julgadas por aquela Corte no ano de referência. Desta forma, não são todas as Universidades que são auditadas pela CGU devido à indicação do TCU. Os espaços em branco referente à tabela acima referem-se às universidades e seus respectivos anos que não foram auditados. Destarte, esta pesquisa analisou toda a amostra de relatórios de auditoria de contas anual totalizando 291 certificados, capturados no sítio eletrônico da CGU.

No que se refere à variável tamanho da Universidade, foi utilizado como parâmetro para indicar o porte da Universidade a quantidade de matrículas de alunos da graduação, conforme Belloni (2000). Quanto às informações sobre a quantidade de matrículas realizadas nos anos de referência, tais informações foram extraídas dos Relatórios de Gestão Anual de cada Universidade disponível no sítio eletrônico do TCU.

No que tange à variável eficiência das Universidades, foram utilizadas duas variáveis: Custo Corrente/Aluno Equivalente e Aluno Tempo Integral / Funcionário Equivalente.

De acordo com Barbosa et. al. (2001), o indicador Custo Corrente/Aluno Equivalente representa a relação entre as despesas correntes de todas as unidades gestoras menos as despesas com sentenças judiciais, aposentadorias, reformas e pensões, pessoal afastado ou cedido e, também 65% das despesas correntes dos hospitais universitários e maternidade; pelo aluno equivalente que é o número de alunos equivalentes da graduação, mais o número de alunos em tempo integral de pós-graduação e de residência médica. Com as adaptações propostas pelos acórdãos 1043 e 2167/2006, motivados pelas sugestões da IFES, o TCU possibilitou calcular este indicador considerando Hospital Universitário ou não, se considerar exclui 65% das despesas correntes e se não considerar, exclui 100%. Para fins desta pesquisa utilizou-se o custo corrente considerando os gastos com Hospitais universitários.

O indicador Aluno Tempo Integral / Funcionário Equivalente representa a relação de alunos em tempo integral pelo número de funcionários equivalentes, que é obtido por meio dos seguintes pesos: 0,5 para 20 horas por semana, 0,75 para 30 horas por semana e 1 para 40 horas por semana. Significa dizer que um funcionário trabalhando 30 horas por semana é equivalente a 0,75 funcionário para fins de cálculo. Esse indicador demonstra a produtividade e a eficiência dos funcionários de uma instituição, a partir do cálculo do número médio de alunos por funcionário (Barbosa,2001).

Os valores referentes aos dois indicadores de eficiência elencados foram extraídos dos Relatórios de Gestão Anual de cada Universidade disponível no sítio eletrônico do TCU.

A fim de verificar se há relação estatística entre a predominância das recomendações da CGU nos certificados de auditoria serem de conformidade ou gestão em relação às variáveis, foi realizado o cálculo do coeficiente de correlação linear, Correlação de Pearson, para constatar a intensidade da relação entre conjuntos de valores quantitativos emparelhados (Monteiro, 2009).

Na análise do coeficiente de correlação, dois fatores devem ser analisados: a intensidade da correlação e a direção da correlação. Conforme descrito abaixo, os valores do coeficiente de correlação podem variar de 0 a 1, em que 0 significa correlação neutra, e 1 significa correlação plena. O sinal indica o sentido da correlação. Assim, negativo significa associação inversa entre o par de variáveis e, positivo, associação na mesma direção. A média dos produtos dos desvios em cada par de pontos de dados é utilizada para determinar a relação entre dois conjuntos de dados (Monteiro, 2009).

Além da análise descritiva dos dados, para a verificação das hipóteses propostas, foi estimada por regressão com dados em painel que controla efeitos temporais e específicos das instituições (GUJARATI, 2006). A importância de tratamento quantitativo e estatístico de dados de avaliação de ensino superior, como feito neste trabalho, é destacada na literatura (COSTA; RAMOS; SOUZA, 2010).

Foi estimado um modelo no qual a variável dependente é a natureza das recomendações (conformidade x gestão) e as variáveis independentes: o tamanho da Universidade e os indicadores de eficiência:

$$\text{NATU_REC}_{it} = \alpha + \beta \text{EFICIÊNCIA}_{it} + \beta \text{TAMANHO}_{it} + \beta \text{REGIÃO}_{it} + \beta \text{PARECER}_{it} + \mu_{it}$$

Neste modelo, α representa a constante, o EFICIÊNCIA it representa os indicadores das Universidades i no período t . TAMANHO i,t é a aproximação para o tamanho da Universidade i no tempo t , aproximado pelo número aluno equivalente, para a variável PARECER foi classificada como 1, as certificações regulares e 0 as regulares com ressalvas e as irregulares e $\mu_{i,t}$ representa o fator de erro aleatório que possui a função de controlar o erro na medição das variáveis bem como a omissão de alguma variável explicativa relevante que não tenha sido utilizada. Ressalta-se que foi utilizado o Software SPSS da Microsoft.

Neste artigo foi utilizado o método indutivo, priorizando a comprovação empírica do estudo, com procedimento de análise dos dados coletados investigativa a partir dos processos de contas anuais das Universidades Federais. Este *paper* pode ser considerado exploratório, uma vez que analisará as características das auditorias internas das respectivas entidades.

4. ANÁLISE DOS DADOS

No que se refere aos indicadores de eficiência (Custo/Alunos e Alunos/Prof.), aqui utilizados para analisar o comportamento da natureza das recomendações da CGU, apresentam-se os resultados das Universidades divididos por Região:

Quadro 1 – Indicadores de Eficiência (Custo/Aluno e Aluno/Prof.)

Região	Custo/Aluno				Aluno/Prof			
	Média R\$	N	Erro	Desvio R\$	Média R\$	N	Erro	Desvio R\$
Centro-Oeste	17,7	30	6,1		12,0	30	2,9	
Sudeste	17,6	89	7,1		12,3	89	2,1	
Sul	16,5	53	6,2		12,2	53	4,2	
Nordeste	15,0	76	5,5		11,6	76	2,5	

Norte	14,3	43	4,1	11,2	43	2,5
BRASIL	16,3	291	6,2	11,9	291	2,8

Fonte: Elaborado pelos Autores

A partir do Quadro 1, acima, observa-se que o custo por aluno, nos anos de 2008 a 2016 das Universidades do Centro-Oeste e Sudeste foi superior à média nacional em mais de 8%. Já as IFES (Instituições Federais de Ensino Superior) do Nordeste e do Norte demonstraram que o custo por aluno foi menor que a média nacional em mais de 7% e 12% respectivamente.

No que tange ao custo Aluno/Prof no quadro 1 acima, nota-se que nas IFES do Sul, Sudeste e Centro-Oeste possuem uma quantidade menor que média nacional de professores para atender um aluno. Destaca-se, novamente, as IFES da Região Norte e Nordeste que, nos indicadores relativos à eficiência, estão abaixo da média nacional, quase 6% (Norte) e 3% (Nordeste).

Em recente trabalho realizado por Melônio (2018), o qual buscou avaliar a eficiência das IFES em relação aos gastos de recursos públicos do programa REUNI em 2015 e verificar a relação de eficiência das IFES. Como resultado, o cálculo da análise de eficiência para o ano 2015 mostrou que 24 de uma amostra de 54 IFES foram consideradas eficientes. Daquela amostra, 62,5% (5 das 8) das IFES da Região Norte figuraram na faixa de eficiência, assinalando-as como as mais eficientes, corroborando, assim, com os achados deste trabalho conforme quadros 1 e 2. No que se refere às menos eficientes, o resultado do trabalho de Melônio (2018) vai ao encontro dos achados desta pesquisa, ou seja, as IFES do Centro-Oeste figuram como as menos eficientes.

No que concerne à natureza das recomendações da CGU, variável dependente deste *Paper*, apresenta-se no quadro 2 o indicador das recomendações que impactaram o parecer no

certificado de auditoria, onde, quanto mais próximo a 1 (um) temos predominância de achados referentes à gestão e quanto mais próximo a 0 (zero) há uma prevalência de observações referentes à não observância da legalidade (*compliance*):

Quadro 2 – Natureza das Recomendações

<i>Região</i>	<i>Média</i>	<i>N</i>	<i>Erro Desvio</i>
Norte	0,8184	43	0,18083
Sudeste	0,6179	89	0,25982
Nordeste	0,5001	76	0,33252
Sul	0,4806	53	0,26338
Centro-Oeste	0,1903	30	0,21788
BRASIL	0,5477	291	0,31306

Fonte: Elaborado pelos Autores

Observando os resultados da análise realizada neste *paper*, nota-se que as IFES da região Norte possuem uma prevalência de recomendações relativas à gestão em detrimento à achados referentes à conformidade. Ou seja, nos anos de 2008 a 2016 as observações realizadas pela CGU nos relatórios de auditoria de contas anual representam 81,84% referentes a atos de gestão e 18,16% referente à conformidade. Assim, pode-se afirmar que hipótese de que IFES mais eficientes cometem menos impropriedades referidas a legalidades, ou seja, os seus controles internos de conformidade são mais ativos que em outras IFES. Desta forma, podemos aceitar 1.H0.

A fim de verificar 2.H, realizou-se uma análise de correlação entre as variáveis e obteve-se os seguintes coeficientes:

Região	Coef. Pearson	1	Custo_Aluno	Aluno_Prof	Tam	Natu_Recom	Parecer
			-0,108	-0,091	-0,03	-,155**	0,056

	Sig.		0,066	0,123	0,612	0,008	0,342
	N	291	291	291	291	291	291
	Coef. Pearson	-0,108	1	-,181**	0,059	,116*	0,111
Custo_Aluno	Sig.	0,066		0,002	0,318	0,047	0,058
	N	291	291	291	291	291	291
	Coef. Pearson	-0,091	-,181**	1	,408**	-0,016	-,129*
Aluno_Prof	Sig.	0,123	0,002		0	0,78	0,027
	N	291	291	291	291	291	291
	Coef. Pearson	-0,03	0,059	,408**	1	-0,071	-0,042
Tam	Sig.	0,612	0,318	0		0,228	0,471
	N	291	291	291	291	291	291
	Coef. Pearson	-,155**	,116*	-0,016	-0,071	1	0,015
Natu_Recom	Sig.	0,008	0,047	0,78	0,228		0,798
	N	291	291	291	291	291	291
	Coef. Pearson	0,056	0,111	-,129*	-0,042	0,015	1
Parecer	Sig.	0,342	0,058	0,027	0,471	0,798	
	N	291	291	291	291	291	291

** A correlação é significativa no nível 0,01 (2 extremidades)

* A correlação é significativa no nível 0,05 (2 extremidades) SPSS

Observa-se que há uma correlação significativa entre a variável natureza das recomendações e as regiões (-0,155). Fato assinalado na análise de I.H. Quanto as outras variáveis, não foram observadas correlações significativas.

No que se refere à regressão apresentada neste *paper*, demonstra-se os seguintes resultados:

	Soma	dos	Quadrado		
ANOVA*	Quadrados	df	Médio	F	p-value
Regressão	1,176	5	0,235	2,46	,033**
Resíduo	27,245	285	0,096		
Total	28,421	290			

* Variável Dependente: Natu_Recom

** Preditores: (Constante), Parecer, Tam, Região, Custo_Aluno, Aluno_Prof

	β	Teste t	Sig.
α	-	4,899	0
Região	-0,143	-2,439	0,015
Custo_Aluno	0,111	1,83	0,068
Aluno_Prof	0,03	0,457	0,648
Tam	-0,094	-1,456	0,147
Parecer	0,011	0,182	0,856

Resumo do modelo

R	R quadrado	R quadrado ajustado	Erro
,203*	0,041	0,025	0,30919

* Preditores: (Constante), Parecer, Tam, Região, Custo_Aluno, Aluno_Prof

Da análise dos betas da regressão pode-se inferir que a variável região possui significância de 0,015. Observa-se, também, que a tabela ANOVA mostra que o teste F apresenta uma significância do modelo, uma vez que o p-valor indicou 0,033, ou seja, o modelo apresenta significância, mesmo apresentando um R quadrado ajustado muito baixo (0,025). No entanto, como a intenção deste teste não é realizar previsões, nem verificar relação de causa/efeito, para fins de se verificar relações estatísticas entre a variável dependentes e as independentes, pode-se concluir que a hipótese 2.H0 só não será rejeitada quanto à variável região, ou seja, as variáveis de eficiência isoladamente, tamanho e parecer de auditoria podem ser rejeitadas e não apresentam relação estatística com a natureza das recomendações.

Como fruto desta pesquisa, principalmente no que se refere aos relatórios de auditoria da CGU, observa-se as certificações atribuídas pela CGU referente às IFES nos períodos de 2008 a 2016, no quadro 3 abaixo:

Quadro 3 - % Certificado por Região

Certificado	Centro-	Nordeste	Norte	Sudeste	Sul	Total
	Oeste					
Regular Com Ressalvas	96,67%	86,84%	79,07%	91,01%	66,04%	84,19%
Regular	3,33%	3,95%	16,28%	5,62%	33,96%	11,68%
Irregular		9,21%	4,65%	3,37%		4,12%
Total	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%

Fonte: Elaborado pelos Autores

Observa-se que as IFES da região Sul (33,96%) e da e Norte (16,28%) possuem o maior quantitativo de que certificações regulares, corroborando com o trabalho de Melônio (2018) o qual indicara que as IFES daquelas regiões são as mais eficientes.

Outro achado deste trabalho se refere aos principais temas, fruto de recomendação nos relatórios da CGU, cujo resultados são detalhados por regiões no gráfico 1 abaixo:

Gráfico 1 – % Achados de Auditoria por Tema e Região

REGIÃO	Contábil	Convênios	CPGF	Finalístico	L & C	Orçamentária	Patrimônio	Pessoal	TI	Total
Centro-oeste		11,91%	2,17%		34,30%		3,25%	48,38%		100,00%
Nordeste	0,67%	8,13%	0,60%	14,18%	39,55%	1,42%	5,67%	28,28%	1,49%	100,00%
Norte	1,36%	2,71%	0,68%	19,00%	38,24%	0,45%	4,75%	30,32%	2,49%	100,00%
Sudeste	1,15%	2,94%	0,51%	10,87%	30,43%	1,79%	10,10%	40,79%	1,41%	100,00%
Sul	0,95%	10,58%	0,95%	15,80%	27,17%	1,11%	10,27%	30,96%	2,21%	100,00%
Total	0,86%	7,02%	0,78%	13,21%	34,66%	1,21%	7,20%	33,45%	1,61%	100,00%

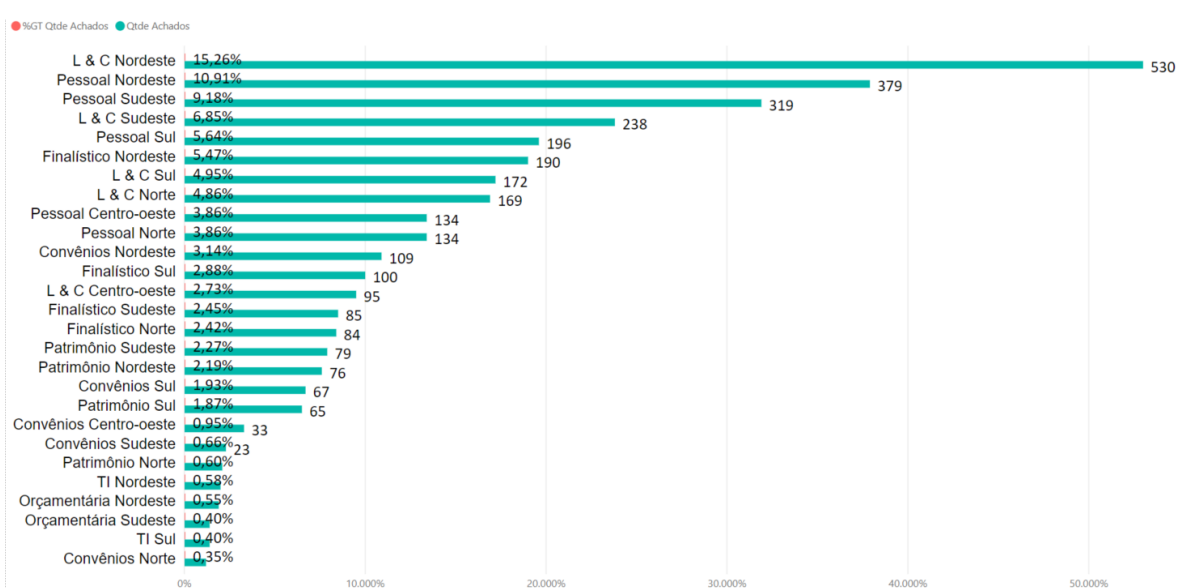
Fonte: Elaborado pelos Autores

A partir das observações dos temas que impactaram os certificados expedidos pela CGU, nota-se que desconformidades referentes as licitações e contratos representam 34,66% de todos os achados em todas as IFES. No que se refere a desconformidades referentes a pessoal (33,45%) o principal motivo para essas observações foi o não atendimento aos

requisitos de dedicação exclusiva referente aos professores. Observa-se que nas IFES do Centro-Oeste obtiveram o maior percentual de achados referentes à pessoal (48,38%), sobretudo a respeito do não atendimento à questão da dedicação exclusiva.

Destarte, a pesquisa descritiva também identificou achados relevantes ao se analisar as ocorrências no período. O gráfico 2 retrata os achados por região, 15,26% refere-se irregularidades/distorções relativas a Licitações e Contratos na Região Nordeste, sendo identificados 530 achados, portanto a maior criticidade na base pesquisada.

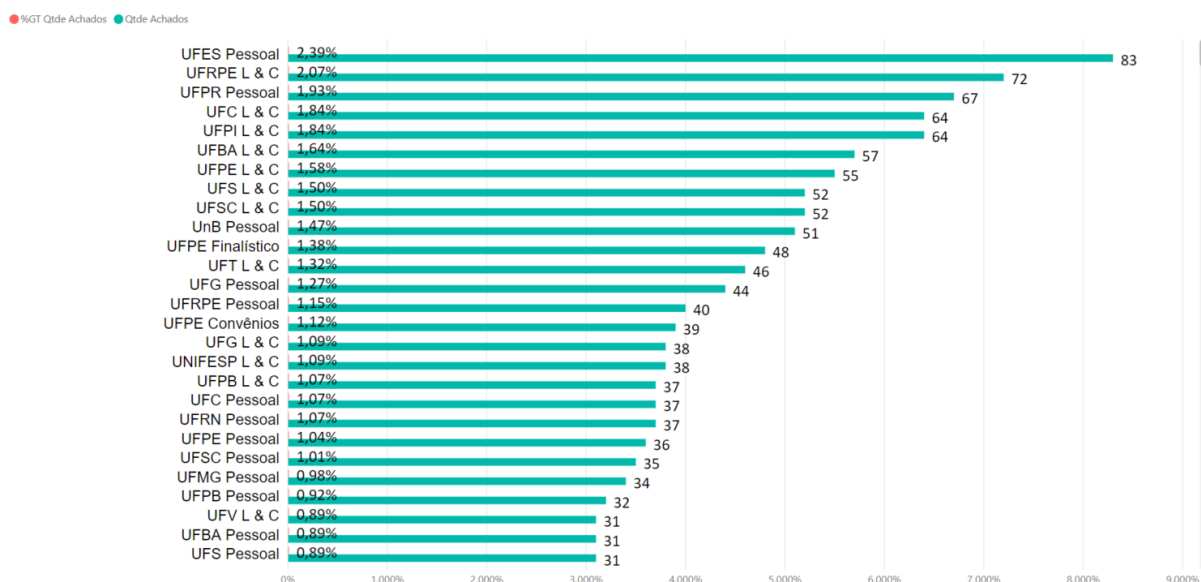
Gráfico 2 – Achados por Região



Fonte: Elaborado pelos Autores

Em relação aos achados por universidade, observou-se no Gráfico 3, que a Universidade Federal do Estado do Espírito Santo (UFES) apresentou o maior percentual dos

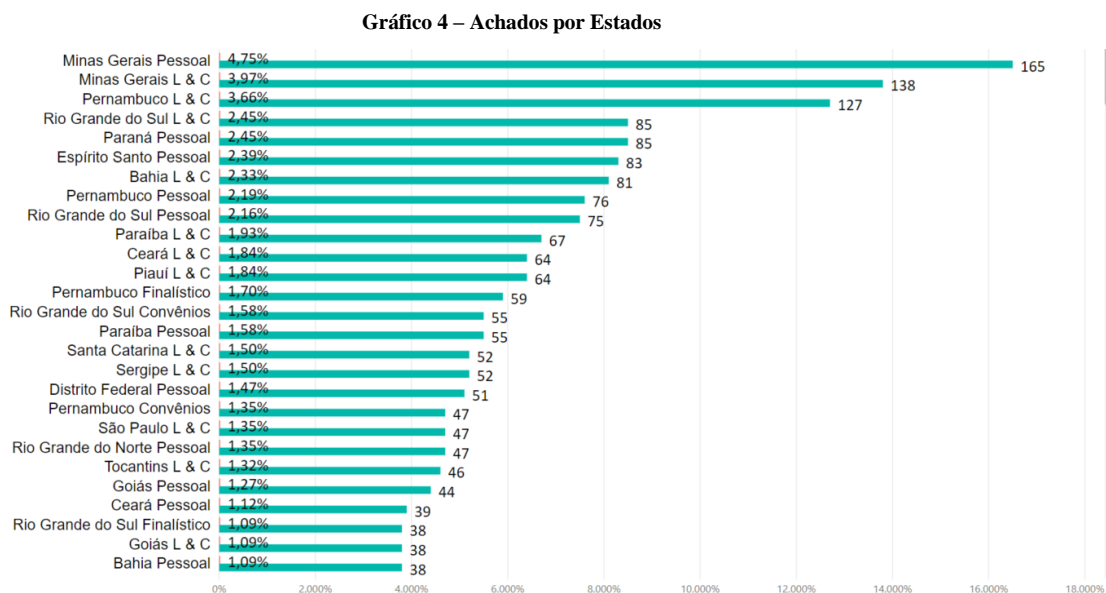
Gráfico 3 – Achados por Universidade



achados de auditoria pertinente a irregularidades/distorções em “Pessoal”.

Fonte: Elaborado pelos Autores

Já em relação aos achados por Estados da Federação, o Estado de Minas Gerais apresentou o maior percentual dos achados de auditoria, 4,75% de todos os achados no período pertinente a temática de “Pessoal”, e, ficou também em 2º lugar na temática de



“Licitações e Contratos”, com 3,97%, conforme Gráfico 4 abaixo.

Fonte: Elaborado pelos Autores

Desta forma, pode-se observar que licitações, contratos e pessoal são os temas que demonstram uma maior fragilidade nos controles internos das IFES, conforme demonstra o gráfico 5 abaixo e carecem de uma atenção maior por parte dos gestores, e foram condicionantes para que apenas 11,68% das certificações em 10 anos fossem regulares, conforme quadro 3 acima.

Gráfico 5 – Achados por Auditoria por Tema

Outras informações sobre a pesquisa descritiva deste trabalho podem ser visualizadas em detalhes ao acessar o seguinte sitio: <http://bit.ly/UnBUnvFed>. Trata-se de base de dados online e interativa, expostas por *dashboard's*, possibilitando subsídios para pesquisas futuras sobre o tema, bem como a disponibilidade na sua integralidade dos 291 Relatórios de Auditoria Anual de Contas das 68 Universidades Públicas Federais Brasileiras.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A auditoria tradicional está identificada com o modelo mental de funcionamento do governo como uma máquina burocrática orientadas por normas e regras rígidas opera na forma de processos e trabalhos padronizados e apresenta um caráter punitivo. Já a auditoria de desempenho ou auditoria de gestão incorpora ideias chaves da Nova Gestão Pública, tais

como, eficiência, economia, efetividade, boas práticas de gestão, boa governança, qualidade de serviço e atendimento de metas (Oliveira,2008).

As auditorias de desempenho e conformidade, na visão de Oliveira (2008), são partes que complementam o controle burocrático. Entretanto, a mais recente modalidade de revisão e controle da gestão estatal, com enfoque nos resultados, está cada vez consumindo os recursos e esforços de diversas EFS que buscam, além dos aspectos da conformidade da gestão, avaliar, revisar e pesquisar o desempenho de atividades, projetos, programas políticas e órgãos governamentais.

Nesta pesquisa, de forma inovadora buscou-se verificar o desempenho das IFES sob a ótica da auditoria interna, realizado por órgão independente (CGU), diferentemente de outros trabalhos os quais utilizam-se indicadores de desempenho auto declaratórios por parte da própria universidade.

Nesse diapasão, a fim de se verificar se as recomendações da CGU divulgadas nos Relatórios de Auditoria de Gestão das Universidades Públicas Federais, anos de 2008 a 2016, tendem a ser referentes à auditoria de conformidade ou à auditoria de gestão, observou-se que 54,77% das recomendações são referentes à gestão. Cabe destacar que as IFES da região Norte possuem uma prevalência de recomendações relativas à gestão em detrimento à achados referentes à conformidade. Ou seja, nos anos de 2008 a 2016 as observações realizadas pela CGU nos relatórios de auditoria de contas anual representam 81,84% referentes a atos de gestão. Assim, pode-se afirmar que hipótese de que IFES mais eficientes cometem menos impropriedades referidas à legalidades, ou seja, os seus controles internos de conformidade são mais ativos que em outras IFES.

A partir das observações dos temas que impactaram os certificados expedidos pela CGU, nota-se que desconformidades referentes a licitações e contratos representam 34,66% de todos os achados em todas as IFES. No que se refere a desconformidades referentes a

peçoal (33,45%) o principal motivo para essas observações foi o não atendimento aos requisitos de dedicação exclusiva referente aos professores. Observa-se que nas IFES do Centro-Oeste obtiveram o maior percentual de achados referentes à peçoal, sobretudo a respeito do não atendimento à questão da dedicação exclusiva.

A fim de se propor pesquisas posteriores sobre o assunto, recomenda-se que sejam analisadas se outras áreas da administração pública em outras entidades/órgãos existem semelhanças em relação aos achados encontrados nos relatórios das IFES analisadas neste trabalho.

6. REFERÊNCIAS

Barbosa, G. D. C., Freire, F. D. S., & Crisóstomo, V. L. (2011). Análise dos indicadores de gestão das IFES e o desempenho discente no ENADE.

Bardin, Laurence.(2004) Análise de Conteúdo. 3ª Edição - Edições 70.

Barzelay, M. Instituições centrais de auditoria e auditoria de desempenho: uma análise comparativa das estratégias organizacionais na OCDE. Revista do Serviço Público, ano 53, n. 2, p. 5-35, abr./jun. 2002.

Belloni, J. Â. (2000). Uma metodologia de avaliação da eficiência produtiva de universidades federais brasileiras. Doutor em Engenharia de Produção.

Braga, M. V. D. A. (2011). A auditoria governamental como instrumento de promoção da transparência.

Brasil. Tribunal de Contas da União. Instrução Normativa nº 63/2010. Brasília, 2010^a;

Brasil. Instituto Rui Barbosa. Normas de Auditoria Governamental-NAGs:Aplicáveis ao Controle Externo. 2010b.

Brasil. Tribunal de Contas da União. Portaria –TCU nº 280 de 8.12.2010-Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União, Brasília, 2010c.

Brasil, Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU). Controle Interno. Relatórios de Auditoria Anual de Contas. 2018. Disponível em: <<https://auditoria.cgu.gov.br/>>. Acesso em: 11 de novembro de 2018.

Castro, Domingos Poubel. Auditoria e Controle Interno na Administração Pública. 2. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2009;

Costa, Edward Martins; Ramos, Francisco de Sousa; Souza, Hermínio Ramos de (2010) Mensuração de eficiência produtiva das instituições federais de ensino superior – IFES. XV Prêmio do Tesouro Nacional (2º lugar);

Da Costa Bairral, M. A., Coutinho, A. H., & dos Santos Alves, F. J. (2015). Transparência no setor público: uma análise dos relatórios de gestão anuais de entidades públicas federais no ano de 2010. *Revista de Administração Pública*, 49(3), 642-675

Grateoni, Ivan Ricardo Guevara. (1999), “Auditoria de Gestão: utilização de indicadores de gestão no setor público”. Dissertação apresentada à Faculdade de Administração, Economia e Contabilidade da Universidade de São Paulo, para obtenção do título de Mestre em Contabilidade e Controladoria. São Paulo

Gujarati, Damodar(2006) *Econometria básica*. Tradução de Maria José Cyhlar. Rio de Janeiro: Elsevier.

Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira. Sinopse Estatística da Educação Superior 2017. Brasília: Inep, 2018. Disponível em: <<http://portal.inep.gov.br/web/guest/indicadores-financeiros-educacionais>>. Acesso em: 18.01.2019.

_____.Censo da Educação Superior. 2017. Brasília: Inep, 2018. Disponível em: <http://download.inep.gov.br/educacao_superior/censo_superior/documentos/2018/censo_da_educacao_superior_2017-notas_estatisticas2.pdf>. Acesso em 18.01.2019.

Melonio, Antonio Marcos Correia. Análise de eficiência das IFES no uso de recursos financeiros 2010-2015. 2017. 79 f., il. Dissertação (Mestrado Profissional em Economia)—Universidade de Brasília, Brasília, 2017.

Menezes, e. T.; santos, t. (2002) IFES (Instituições Federais de Ensino Superior), Dicionário Interativo da Educação Brasileira - EducaBrasil. São Paulo, Editora Midiamix;

Monteiro, D. A. A., Ferreira, M. A. M., & Teixeira, K. M. D. (2009). Determinantes da gestão do Programa Bolsa Família: análise do índice de gestão descentralizada em Minas Gerais. *Saúde e Sociedade*, 18, 214-226.

Nuintin, A. A., Benedicto, G. C., Calegário, C. L. L., Curi, M. A., & Nogueira, L. R. T. (2014). Eficiência da aplicação de recursos públicos nas universidades federais. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.

Oliveira, Roberto Vasconcellos de. Auditoria operacional: uma nova ótica dos tribunais de contas auditarem a gestão pública, sob o prisma da eficiência, economicidade, eficácia e efetividade, e o desafio de sua consolidação no TCE/RJ. Dissertação (Mestrado em Administração) - Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas, Fundação Getúlio Vargas - FGV, Rio de Janeiro, 2008.

Slomski, V. Controladoria e governança na gestão pública. São Paulo: Atlas, 2009.

Tolentino, Marlúcia A. et al (2002). Lei de responsabilidade fiscal: dificuldades e benefícios da implementação e operacionalização na microrregião de Bocaiúva. *Unimontes Científica*, Montes Claros, v. 3, n. 3, p. 38-55, jun. 2002.