

## O SISTEMA MONITOR E A AUDITORIA INTERNA NA UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA: UMA ANÁLISE SOB A TEORIA DA AGÊNCIA

CÁSSIO ADRIANO LOBO LEÃO  
ANDREA FELIPPE CABELLO

### RESUMO

O presente estudo investigou os atrasos no atendimento de recomendações da Controladoria Geral da União (CGU) na Universidade de Brasília (UnB), utilizando a teoria da agência e seus conceitos de custos de transação e conflitos de interesse. Foram identificadas lacunas de capacitação no processo de controle interno e utilização do sistema, levantamento de informações e acesso à chefia. Por meio do arcabouço teórico utilizado, mostrou-se que uma atuação mais expressiva do órgão de controle interno da Universidade, a Auditoria Interna, ao intensificar o monitoramento dos agentes, foi capaz de aumentar a eficiência do processo de resposta às recomendações.

**Palavras-chave:** Sistema Monitor. Teoria da Agência. Controladoria-Geral da União. UnB.

### ABSTRACT

The present study investigated the delays in meeting the recommendations of the Comptroller General of the Union (CGU) at the University of Brasília (UnB), using agency theory and its concepts of transaction costs and conflicts of interest. Training gaps were identified in the process of internal control and use of the system, in information gathering and in access to management. Through the theoretical framework used, it was shown that a more expressive performance by the University's internal control body, Internal Audit, by intensifying the monitoring of agents, it was able to increase the efficiency of the process of responding to recommendations.

**Keywords:** Monitor System. Agency theory. Federal Comptroller General. UnB.

A Controladoria Geral da União (CGU) desenvolveu, em 2015, o Sistema Monitor, um software utilizado pelas organizações fiscalizadas, para permitir o acompanhamento virtual de suas recomendações realizadas no âmbito do controle interno do Poder Executivo Federal, por meio das ações de auditoria e fiscalização. O *software* proporciona um trabalho interativo entre a CGU e os órgãos e entidades fiscalizados, reduzindo custos operacionais e facilitando o acesso ao processo em tempo real.

Apesar das facilidades trazidas por tal sistema, nem sempre as recomendações feitas pela CGU são respondidas em tempo adequado ou de forma eficiente. Isso ocorre, por exemplo, no caso da Universidade de Brasília (UnB), apesar dos esforços da Auditoria Interna (AUD) de tentar mitigar esses atrasos.

O objetivo desse estudo é analisar os atrasos no atendimento de recomendações da CGU e possíveis incentivos que poderiam minimizar ou atenuar tais atrasos, buscando soluções para o atendimento eficiente das recomendações de auditoria da CGU. Para isso, faremos uso da teoria da agência, pois essa utiliza conceitos como custos de transação e conflitos de interesse para justificar que uma atuação mais expressiva do órgão de controle interno da Universidade, ao intensificar o monitoramento dos agentes, foi capaz de aumentar a eficiência do processo de resposta às recomendações.

O artigo se divide em cinco seções além dessa introdução. A seção um discute o controle na Administração Pública Federal e o Sistema Monitor, utilizado pela CGU. Já a seção dois introduz conceitos importantes da teoria da agência. A seção três descreve nossa metodologia, enquanto a seção quatro mostra nossos resultados. Por fim, a seção cinco traz os comentários finais.

## **1 – O Controle na Administração Pública Federal e o Sistema Monitor:**

O controle como conhecemos hoje surgiu com a democracia moderna e a necessidade de se prestar contas frente à sociedade do uso de recursos públicos e é uma das funções que compõem o processo administrativo, de tal forma que um desempenho não adequado dessa função têm consequências negativas sobre as demais funções (organização, planejamento e direção) da organização. Ele não representa um fim em si mesmo, mas permite identificar desvios e infrações aos princípios que regem a Administração.

Assim, na Constituição Federal de 1988 foram criados dois tipos de mecanismos: o Controle Interno, realizado pelos próprios órgãos do Estado, e o Controle Externo, realizado pelo Poder Legislativo, auxiliado pelo Tribunal de Contas da União. Assim, a diferença entre os dois é que o último é realizado de forma independente, por um poder distinto do encarregado das atividades em questão.

De acordo com Oliveira (2011), o controle interno decorre do dever de autotutela da Administração, ao conferir, aos Poderes estatais, o exercício do controle de legalidade, oportunidade e conveniência sobre seus próprios atos e agentes. Esse autor reforça a importância da atividade pela possibilidade da criação de “sistema dentro da estrutura administrativa da entidade responsável pela execução da tarefa de verificar a exatidão dos atos de gestão financeira, orçamentária, patrimonial e operacional” (OLIVEIRA, 2011, p. 64).

O sistema de controle interno também pode ser definido como parte integrante do sistema de gestão de uma organização, que garante a execução de suas metas, a observância dos princípios de contabilidade e um controle eficaz dos riscos, o que permite minimizar o número de erros e fraudes (LAKIS e GIRIUNAS, 2012). Assim, o desempenho da entidade depende do bom funcionamento do Controle Interno (RIBEIRO FILHO, 1996).

Segundo Lima (2019, p. 330), sua natureza é eminentemente preventiva, de modo que ele é, assim, “medida estratégica para a substancial redução de fraudes e irregularidades na gestão pública”. Há dois tipos de controle interno: o controle interno e o controle interno administrativo. Enquanto o primeiro é o que fornece apoio ao controle externo e avalia a ação governamental e a gestão por meio da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, o segundo busca assegurar que os objetivos da Administração sejam alcançados, sendo realizados por meio da fiscalização hierárquica, da supervisão

ministerial, dos recursos administrativos e dos processos administrativos disciplinares (LIMA, 2019).

No Governo Federal, a Lei no. 10.180/2001 rege o Sistema de Planejamento e de Orçamento, de Administração Financeira, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Outros decretos são importantes também ao disporem sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e o funcionamento da CGU.

Constitucionalmente, o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo tem como atribuições a avaliação do cumprimento das metas do plano plurianual, da execução dos programas de governo, dos orçamentos e avaliação da gestão, por meio de auditoria e fiscalização. A CGU é o órgão central, sendo o órgão de controle interno do Governo Federal responsável por realizar atividades de auditorias relacionadas em promover o aperfeiçoamento e a transparência da gestão pública.

A CGU exerce também, a supervisão técnica dos órgãos que compõem o Sistema de Controle Interno e o Sistema de Correição e das unidades de ouvidoria do Poder Executivo Federal, prestando a orientação normativa necessária.

Lima (2019) reforça a necessidade, à luz da Instrução Normativa do TCU no. 63/2000, do encaminhamento pelo órgão de controle interno em cada exercício de informações para que no processo de prestação de contas haja um relatório de auditoria de gestão, um certificado de auditoria, ambos emitidos pelo órgão de controle competente, um parecer conclusivo do dirigente do órgão de controle interno e um pronunciamento exposto da autoridade responsável que tomou conhecimento acerca das conclusões contidas no parecer.

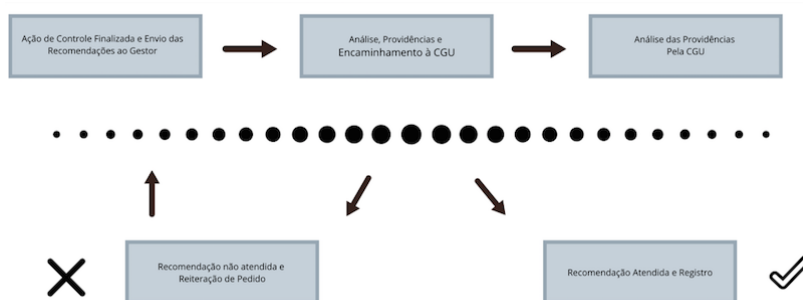
Assim, como dito antes, CGU desenvolveu o Sistema Monitor para viabilizar o acompanhamento virtual de suas recomendações realizadas no âmbito do controle interno do Poder Executivo Federal, por meio das ações de auditoria e fiscalização. Trata-se de um *software* que proporciona um trabalho interativo entre a CGU e os órgãos e entidades fiscalizados e busca reduzir custos operacionais e facilitar o acesso ao processo em tempo real.

De acordo com o Manual de Monitoramento das Ações de Controle (CGU, 2018, p.5) uma recomendação “consiste na definição das providências que deverão ser adotadas pelo gestor para dirimir as falhas apontadas no relatório. Tem a finalidade de corrigir os atos administrativos irregulares e coibir novas falhas, contribuindo, dessa forma, diretamente para o aperfeiçoamento da gestão pública.”

A Instrução Normativa nº 8, de 6 de dezembro de 2017, da Secretaria Federal de Controle Interno (BRASIL, 2017, p.2), é enfático ao colocar que “o monitoramento constitui etapa fundamental da auditoria, tendo em vista que um trabalho somente pode ser considerado encerrado após o cumprimento das recomendações pela unidade auditada.”

Assim que a recomendação é cadastrada pela CGU, o gestor responsável pode registrar as suas ações e providências e enviar documentos, caso seja necessário. A CGU então verifica a documentação e sua aderência em relação às recomendações realizadas. Para permitir um melhor entendimento da sistemática do processo de atendimento das recomendações, a figura 1 ilustra o fluxo de processo relacionado ao sistema monitor.

**Figura 1. Fluxo de processo relacionado ao sistema monitor**



Elaboração Própria, baseado em CGU (2018).

Inicialmente, o monitoramento ocorre com o envio das recomendações ao gestor, formalizado por meio do sistema Monitor. A partir daí, é feita a análise e, posteriormente, são tomadas as providências cabíveis. Logo após, é feito o encaminhamento das respostas.

Lima (2014) reforça a importância do papel do auditor no acompanhamento das recomendações decorrentes do relatório comunicado à administração. Para o autor, o trabalho de auditor interno é somente finalizado quando essas são implementadas.

Nos trabalhos de auditoria, a comunicação da CGU com as unidades auditadas acontece em todas as fases, desde o planejamento até o monitoramento. Os resultados são visíveis por meio dos relatórios. As recomendações, dessa forma, se baseiam em achados de auditorias e seu propósito é induzir o gestor a adotar providências. Como dito, tem caráter preventivo ao buscar corrigir atos administrativos irregulares e coibir novas falhas, contribuindo para a eficiência da gestão.

Entretanto, somente tais aspectos não são condições suficientes para o aperfeiçoamento do desempenho dos órgãos ou programas governamentais auditados. É imprescindível que o órgão de controle interno acompanhe a implementação das recomendações lançadas, como aponta a literatura “Um processo de acompanhamento facilitará a execução eficaz das recomendações dos relatórios” (INTOSAI, 2004, p. 88).

Isso ocorre por meio da interlocução da auditoria com outros membros da gestão não diretamente ligados ao trabalho de controle interno e não necessariamente cientes da importância de se aderir a essas recomendações. Por isso, o trabalho da auditoria interna e do órgão de controle interno e de seu acompanhamento de recomendações se torna tão importante. Sem ele, a garantia de uma resposta rápida às demandas da CGU não necessariamente ocorre uma vez que esse tipo de demanda não é a atividade fim das várias organizações e muitas vezes não é prioridade dos diversos servidores. Um trabalho eficiente de controle interno somente é finalizado, assim, quando essa interlocução entre as recomendações e os agentes executores das ações administrativas do órgão é realizada pelo órgão de controle interno.

Dessa forma, o órgão de controle interno deve fazer um bom uso do sistema Monitor para fazer essa comunicação com seus servidores, uma vez que ele permite criar relatórios com informações detalhadas sobre recomendações para fins de comunicação e exposição, para a exposição da situação e histórico das recomendações da unidade gestora. O quadro 1 mostra a classificação das situações das recomendações cadastradas no sistema monitor.

#### **Quadro 1. Classificação das situações das Recomendações no Sistema Monitor**

<b>Situação</b>	<b>Descrição</b>
<b>Atendida</b>	<b>Com Posicionamento favorável da CGU à manifestação do Gestor.</b>
<b>Monitorando</b>	<b>Pendente para Providências.</b>
<b>Cancelada</b>	<b>Cancelada pela CGU.</b>
<b>Consolidada</b>	<b>Agrupadas, com conteúdo similar, buscando racionalizar o monitoramento.</b>
<b>Não Monitorada</b>	<b>Não mais monitoradas mas ainda passíveis de serem implementadas pelo gestor.</b>

Elaboração Própria, com base em CGU (2018).

As recomendações também podem ser classificadas quanto ao nível de criticidade. A classificação de criticidade é definida pela CGU, no Manual de Orientação: Relatório de Auditoria (CGU, 2019, p. 31): i) estruturantes: relacionadas à adoção de sistemas de controles internos administrativos; ii) apuração de responsabilidade: relacionadas à obrigação do servidor responder pelas suas ações ou dos outros; iii) reposição de valores: relacionadas à restituição de valores/bens ao erário; iv) outros: aquelas que não se enquadram nas definições anteriores.

As recomendações classificadas como apuração de responsabilidade e reposição de valores podem ser vistas como as mais críticas pois podem resultar em responsabilização a quem tiver dado causa à prescrição e responsabilização solidária em relação à reposição de valores.

## **2 – A Teoria da Agência**

A Teoria da Agência estuda contratos nos quais uma ou mais pessoas (o principal ou os principais) engajam outra pessoa (agente) para desempenhar uma atividade em seu lugar, envolvendo a delegação de autoridade e de decisão ao agente (JENSEN e MECKLIN, 1976). Nesse tipo de relação, o agente nem sempre irá agir conforme os interesses do principal, surgindo, assim, os conflitos de interesse, já que agente e principal podem ter objetivos diferentes e conflitantes, por ocuparem posições diferenciadas.

Essa teoria propõe analisar a influência das regras institucionais sobre o comportamento dos agentes, ou seja, a compreensão do efeito das “regras do jogo” (NORTH, 1990) sobre o resultado das relações entre esses agentes, com a intenção de diminuir as incertezas oriundas da interação entre os agentes por meio da pesquisa das instituições (AZEREDO, 2007).

A Teoria da Agência insere-se contexto da Nova Economia das Instituições, que articulou dois conceitos principais: as instituições (NORTH, 1981; 1990) e os custos de transação (COASE, 1937; 1960). Williamson (1996) relaciona o custo de transação com o custo para

contratar, ou ainda, o custo de funcionamento do sistema, que inclui custo para contratar, o custo para buscar informações, assim como os custos de contingência. Ele observa ainda a presença de racionalidade limitada, caracterizada pela incerteza e pela informação imperfeita, decorrendo assim os custos de transação. As transações com maior grau de incerteza levam a um controle mais complexo envolvendo custos mais elevados.

Na análise típica da alocação dos recursos da economia neoclássica, assume-se, implicitamente, que os agentes não podem agir com oportunismo, o que não ocorre nessa abordagem institucional, que considera custos de transação e racionalidade limitada. Assim, pode-se ignorar a incapacidade dos indivíduos para interpretar corretamente o ambiente que cerca as suas decisões. A partir desses dois pressupostos (racionalidade limitada e oportunismo), os contratos serão incompletos, gerando a possibilidade de ações oportunistas de ambas as partes, dadas as imperfeições dos termos contratuais.

Nesse sentido, Furubotn e Richester (1991) afirmam que a análise de custos de transações amplia as aplicações da teoria neoclássica mostrando como os direitos de propriedade e os custos de transação influenciam os incentivos e o comportamento dos agentes econômicos. Devido à limitação da racionalidade do indivíduo, a conduta não é exercida da melhor forma, em uma solução de *first best* (SIMON, 1976).

Vale ressaltar a importância dos estudos de Coase e sua contribuição para a teoria da firma e os estudos das instituições. O estudo *The nature of the firm* (COASE, 1937) discute a existência da firma frente ao mercado e como isso depende da existência de custos de transação. Em 1960, no estudo *The problem of social cost*, argumentou que na ausência de custos de transação e sob um sistema eficaz de alocação de direitos de propriedade, não haveria a necessidade de intervenção governamental (COASE, 1960).

Os custos de transação podem ser *ex ante*, tais como elaborar, negociar e prevenir o contrato, bem como, *ex post*, ou seja, ajustar e adaptar os contratos que sofrem de falhas, incorreções e mudanças inesperadas. Assim, pode-se perceber que, na presença de assimetria de informação e de custos de transação, há a necessidade da presença das instituições para dirimir conflitos (WILLIAMSON, 1996).

De acordo com Jensen e Meckling (1976), os custos de agência, um tipo especial de custo de transação, surgem em situações envolvendo a experiência cooperativa entre duas ou mais pessoas. Tal conceito relaciona-se com o problema de monitoramento em equipes de produção levantado por Alchian e Demsetz (1972), e como contratos e incentivos influenciavam atividades internas da firma.

O relacionamento de agência envolve a delegação do principal para a tomada de decisão do agente. (JENSEN e MECKLING, 1976). Segundo Azeredo (2007), o contrato pode ser visto como um conjunto de regras formais e informais acerca da conduta dos envolvidos. Em outras palavras, a teoria da agência estuda relações entre dois agentes, um dos quais, o principal, precisa delegar uma função a um segundo agente, o agente. O resultado da ação do agente beneficia o principal, no sentido que uma quanto mais esforço o agente empregar na tarefa, melhor o resultado para o principal. No entanto, dada a existência de custos de monitoramento, o principal não pode acompanhar de forma perfeita, eficiente ou sem custos a execução da tarefa pelo agente, podendo somente observar o resultado final depois que a tarefa foi realizada (POSNER, 2000). Assim, o objetivo da teoria da agência é analisar

arranjos institucionais e contratuais que aumentem o custo de um comportamento oportunista do agente.

Dessa forma, para que o principal se beneficie do desempenho do agente, a minimização dos conflitos entre os dois se torna necessária por meio de despesas de monitoramento por parte do principal, buscando controlar a atuação do agente (como um sistema de coleta informações, ou de auditoria externa ou interna etc.). Deve-se lembrar, no entanto, que é bastante difícil, havendo assimetria de informação e oportunismo dos agentes, que o principal consiga reduzir esses problemas a custo zero. (JENSEN e MECKLING, 1976).

Esses conflitos são divididos em três tipos: o de relacionamento, ligado às relações interpessoais, o de tarefa, relacionado ao conteúdo e aos objetivos do trabalho e o de processo, que tem haver com o trabalho realizado (ROBBINS, 2009). O conflito existente na relação agente e principal, se bem administrado, pode gerar incentivos para inovação e contribuir para a solução de problemas. Entretanto, pode levar também à redução do desempenho pessoal e institucional (SCHERMERHORN Jr., HUNT e OSBORN, 2009; MONTANA e CHARNOV, 2001).

A informação tem um importante papel nas tomadas de decisões de agentes e, conseqüentemente, de uma instituição, pois o conjunto informacional influencia que decisões serão tomadas. A assimetria da informação ocorre quando um dos agentes têm melhores informações que o outro – ou seja, ela ocorre em uma transação do tipo principal-agente. O agente é responsável pelas atividades em questão, de acordo com os termos do contrato, enquanto o principal depende de algum tipo informação que ele não tem capacidade de auferir sozinho (por exemplo, o nível de esforço do agente ou alguma informação relacionada à atividade que o agente foi contratado que seria custoso demais para o principal obter sozinho).

O principal entrave da assimetria de informação, segundo Laffont e Martimort (2009), é repartido em seleção adversa, risco moral e não verificabilidade. Portanto, essa situação de desconhecimento da informação pode ocorrer em dois momentos distintos: *ex ante*, isto é, antes da assinatura contratual, denominada como seleção adversa ou informação oculta; e durante ou depois a execução contratual, denominada risco moral. A seleção adversa surge quando uma parte detém melhores informações do que a outra parte sobre sua própria performance, por exemplo, de modo que tais informações não são observadas ou são dispendiosas para se obter por esta última. Portanto, na seleção adversa, o conflito de interesses surge, pois, o agente a melhor decisão do ponto de vista do agente pode não ser desejável do ponto de vista do principal, sendo necessário um contrato bem redigido para alinhar interesses.

Já o risco moral ocorre quando um lado (o principal) não pode observar as ações do outro lado (o agente), o que pode levar a comportamento oportunista da parte do agente. Assim, mecanismos de seleção, monitoramento e controle confiável devem ser considerados (ARAÚJO e SANCHEZ, 2005; AZEREDO, 2007). Assim, o risco moral está relacionado com as ações dos agentes, que podem agir de forma a aumentarem ou diminuir a probabilidade de ocorrência de certos resultados que podem não ser satisfatórios ao principal.

Tal arcabouço de análise se aplica à situação apresentada da seguinte forma: Os órgãos da Administração precisam realizar as atividades de controle interno, mas seus responsáveis – seus órgãos de controle interno – não têm acesso direto às informações necessárias a serem repassadas à CGU. Essas informações devem ser coletadas junto àqueles que trabalham no dia a dia com as atividades do órgão em questão e para quem a atividade de controle interno e

auditoria não é uma prioridade. Muitas vezes, inclusive, eles talvez não tenham expertise em tal área.

Dessa forma, o órgão e aqueles responsáveis pela sua prestação de contas assumem o papel de principal, ao ter que agir em cooperação com os demais servidores do órgão, para obter as informações necessárias para exercer de forma adequada a prestação de contas prevista na atividade de controle interno. Por sua vez, os demais servidores do órgão, mesmo que cientes da necessidade daquela atividade, não são especializados em controle interno, logo, dificilmente terão o conhecimento todo necessário ou considerarão aquela atividade prioridade frente às demais atividades fins do órgão. Assumem, portanto, um papel de agente, já que são necessários para que a atividade de controle ocorra mas não necessariamente seus interesses estão completamente alinhados com os interesses do principal.

Nosso argumento é que a introdução do Sistema Monitor pela CGU, com sua agilidade e facilidade de acompanhamento de recomendações e o maior monitoramento pela AUD, órgão da UnB responsável pelas atividades de controle interno nessa Universidade, foram capazes de reduzir os custos de transação na atividade de controle interno e melhorar de forma significativa a execução de tal atividade.

### 3 – Metodologia

Além da análise de documentos e informações obtidas a partir da Legislação pertinente, foi aplicado um questionário, por meio eletrônico aos usuários cadastrados da UnB no sistema monitor, classificados por Unidade, como mostra a tabela 1. Foram enviados 42 questionários e, foram recebidas 18 respostas, ou seja, uma taxa de resposta de 42,86%.

**Tabela 1: Usuários por Unidade – UnB**

Unidade	Total de Usuários Cadastrados	Respostas Recebidas	Percentual do Total
Gabinete da Reitora (GRE) <sup>1</sup>	1	1	100%
Auditoria (AUD)	6	5	83%
Decanato de Gestão de Pessoas (DGP)	8	3	38%
Decanato de Administração e Finanças (DAF) <sup>2</sup>	10	4	40%
Decanato de Assuntos Comunitários (DAC) <sup>3</sup>	7	2	29%
Decanato de Ensino de Graduação (DEG)	3	1	33%
Decanato de Pesquisa e Inovação (DPI)	4	1	25%
Prefeitura (PRC) <sup>4</sup>	3	1	33%
Total	42	18	43%

Fonte: Sistema Monitor. Elaboração Própria.

### 4- Resultados

<sup>1</sup> Responde pela administração geral e é responsável por firmar convênios e parcerias com objetivo de projetar e ampliar as atividades científicas e tecnológicas da Universidade no Brasil e no exterior.

<sup>2</sup> Coordena e executa atos financeiros e contábeis, sendo responsável pelas contratações, imprtações e exportações, gestão de bens móveis, controle e acompanhamento de contratos administrativos e gestão de contratos de mão de obra terceirizadas.

<sup>3</sup> Atua nas áreas de moradia, permanência, alimentação, apoio pedagógico, esporte e lazer entre outras.

<sup>4</sup> Manteém e coordena os serviços de manutenção predial, manutenção de equipamentos, conservação e limpeza, transporte, mudança, jardinagem, telefonia, comunicação visual e segurança.



Ao final de 2019, a UnB apresentava 154 recomendações e todas estavam expiradas, ou seja, tratavam-se de um total de 154 recomendações pendentes de esclarecimentos por parte da Universidade. Dessas, 63% eram classificadas como estruturantes, 7% eram relacionadas à apuração de responsabilidade, 4% à reposição de valores e as restantes foram classificadas como outras. As recomendações foram analisadas por unidade e por nível de criticidade, como mostra a tabela 2.

**Tabela 2. Recomendações Pendentes por Unidade e Criticidade**

Unidades	Recomendações Pendentes	Percentual do Total de Recomendações	Estruturante	Outras	Apuração de Responsabilidade	Reposição de Valores
DAC	26	17%	25%	5%	0%	0%
DAF	12	8%	3%	15%	18%	17%
DAF/DGP	3	2%	2%	3%	0%	0%
DAF/PRC	2	1%	2%	0%	0%	0%
DEG	4	3%	3%	0%	9%	0%
DGP	28	18%	12%	20%	27%	83%
DPI	28	18%	24%	13%	0%	0%
GRE	14	9%	10%	5%	18%	0%
GRE/AUD	6	4%	5%	3%	0%	0%
GRE/INFRA <sup>5</sup>	1	1%	0%	3%	0%	0%
GRE/CPAD	2	1%	1%	3%	0%	0%
GRE/DPI	1	1%	1%	0%	0%	0%
GRE/SGP <sup>6</sup>	6	4%	4%	5%	0%	0%
HUB <sup>7</sup>	13	9%	3%	20%	18%	0%
PRC/SGP/DAF	1	1%	1%	0%	0%	0%
PRC	1	1%	1%	0%	0%	0%
SGP	6	4%	2%	8%	9%	0%

Fonte: Sistema Monitor. Elaboração Própria.

Apesar do elevado número de recomendações pendentes, contudo, em uma avaliação detalhada, verifica-se que 17 das 154 recomendações pendentes foram respondidas pelas unidades da UnB - cerca de 11% do total, sem que CGU se manifestasse no sistema monitor em relação a essas recomendações. Como consequência, elas permanecem com o *status* de não atendidas, ou seja, em 11% dos casos, trata-se de uma questão de inércia de atualização do próprio sistema utilizado.

Além disso, um dos motivos para o acúmulo de pendências pode ser uma falta de procedimentos sistematizados para a gestão do atendimento das recomendações do sistema monitor da CGU.

Em relação aos questionários, o perfil dos entrevistados com relação à escolaridade e ao tempo de serviço na UnB é importante para a identificação do perfil dos usuários do sistema monitor na Universidade. Em relação à escolaridade, 11,1% dos entrevistados afirmaram ter pelo menos nível Superior Completo, já 61,1% dos entrevistados afirmaram ter título de Especialização, enquanto 27,8% afirmaram ter título de Mestrado – ou seja, todos eles têm nível superior completo.

<sup>5</sup> INFRA – Secretaria de Infraestrutura.

<sup>6</sup> Secretaria de Gestão Patrimonial.

<sup>7</sup> Hospital Universitário de Brasília.

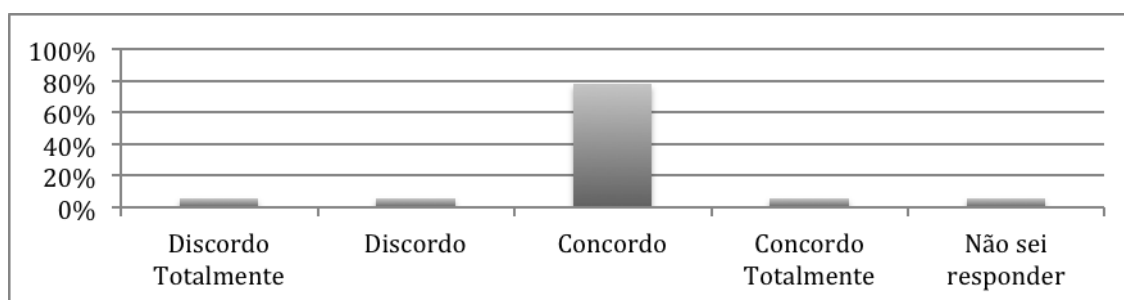
Já em relação ao tempo de serviço na UnB, pode-se perceber que 88,9% dos servidores entrevistados tinham de 4 a 15 anos de efetivo exercício prestado à UnB, ou seja, trata-se de servidores já estáveis no serviço público. O restante se divide igualmente entre servidores com até 3 anos e servidores com mais de 21 anos de serviço.

Os entrevistados foram cadastrados como usuários por suas próprias unidades, de acordo com os cargos que exercem, o nível de informação que têm sobre a atividade sendo auditada e a suposta capacidade de responder as recomendações que a CGU faz à Universidade. Dessa forma, o perfil do usuário no sistema monitor também foi analisado. Por meio do perfil cadastrado no sistema, o usuário está ciente de quais são suas atribuições e poderes concedidos no sistema<sup>8</sup>.

Com base nos dados coletados, percebeu-se que 50% dos entrevistados não sabia em qual perfil estava cadastrado no sistema monitor. Já 22,2% dos entrevistados disse ser responsável pelo encaminhamento, com perfil destinado aos servidores com papel de chefia e autonomia para formalização das manifestações perante à CGU. Já 16,7% dos entrevistados afirmou ser responsável pela revisão, perfil designado aos servidores com papel de chefia, mas sem poderes para formalização das manifestações perante à CGU. E, por fim, 11,1% dos entrevistados afirmou ser responsável pela análise das recomendações, em perfil responsável em detalhar as recomendações, inserir as manifestações e enviar as manifestações do gestor para revisão.

O entrevistados foram questionados acerca da adequação das recomendações da CGU, conforme mostra o gráfico 1, e claramente, a maior parte deles acredita que as recomendações da CGU para a sua unidade são adequadas.

**Gráfico 1: Resposta Questionários – Pergunta: As recomendações da CGU para minha unidade são adequadas**

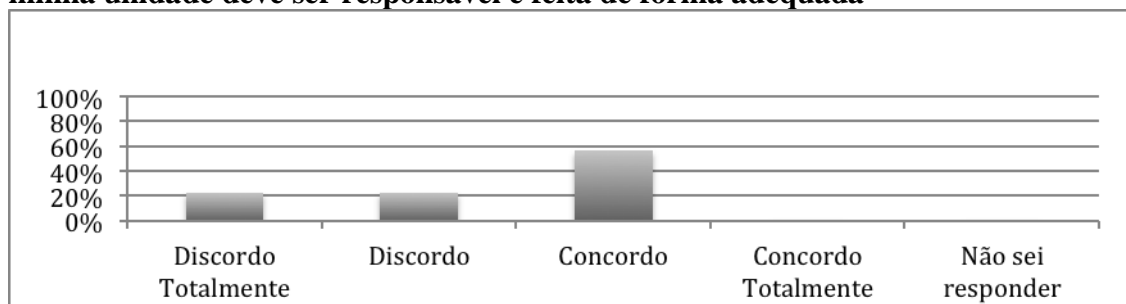


Fonte: Elaboração Própria.

<sup>8</sup> Os perfis possíveis são: i) Consulta Gestor, que permite o acesso e o detalhamento das informações de recomendações do órgão em questão; ii) Assessor Especial de Controle Interno: perfil destinado aos assessores especiais de controle interno, que permite inserir comentários, gerar relatórios e detalhar recomendações; iii) Responsável pela Análise: perfil destinado aos gestores federais regulares, que permite gerar relatórios, detalhar recomendações e inserir manifestações; iv) Responsável pela revisão: perfil destinado aos gestores federais que possuem papel de chefia, mas sem poderes para formalização das manifestações perante a CGU, que permite gerar relatórios, detalhar recomendações e inserir manifestações, além de devolvê-las para ajustes; v) Responsável pelo encaminhamento: perfil destinado aos gestores federais que possuem autonomia para formalização das manifestações perante a CGU, que permite gerar relatórios, detalhar recomendações e inserir e encaminhar manifestações.

Também se questionou se a distribuição de recomendações na Universidade – um trabalho feito pelo órgão de controle interno da Universidade – era adequado, conforme mostra o gráfico 2.

**Gráfico 2: Resposta Questionários – Pergunta: A indicação de recomendações pela minha unidade deve ser responsável é feita de forma adequada**

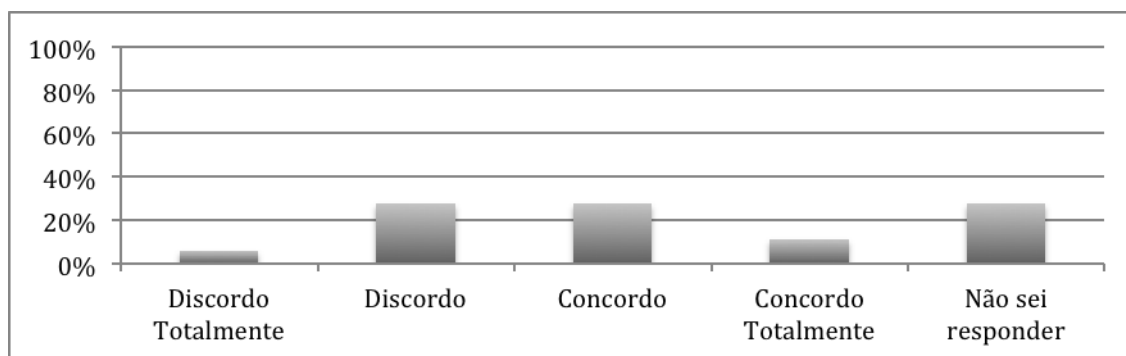


Aqui, a concordância não é tão consensual, mas ainda assim pouco mais da metade dos entrevistados acredita que esse trabalho é adequado.

O que os dados dos gráficos 1 e 2 parecem sugerir é que não parece haver um problema, a princípio, em relação ao papel da atividade de controle, seja por parte da CGU ou do órgão de controle interno. Ou seja, se a Universidade recebe um grande número de recomendações, essas, na visão dos seus próprios servidores, parecem ser adequadas. Além disso, na hora de se atender a essas recomendações, de forma um pouco menos consensual, mas ainda majoritária, os servidores da Universidade acreditam que os responsáveis pela sua atividade de controle interno estão atentos à busca dessa informação nas instâncias adequadas.

Apesar dessa possível primeira percepção positiva em relação ao papel daqueles responsáveis pelas atividades de controle, os servidores relatam terem dificuldades em lidar com a atividade em si, como mostra o gráfico 3.

**Gráfico 3: Resposta Questionários – Pergunta: Eu tenho dificuldades para responder às recomendações**

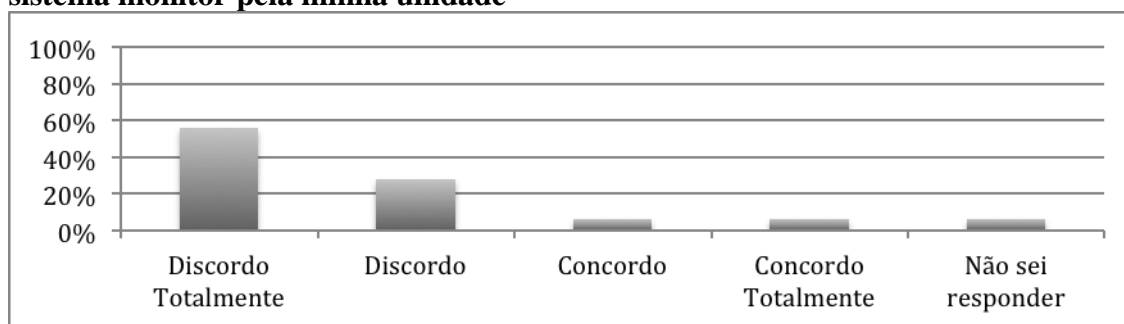


Fonte: Elaboração Própria.

Cerca de um terço dos entrevistados relata ter dificuldades para responder às recomendações da CGU no Sistema Monitor, enquanto outro terço não soube responder se teria dificuldades

ou não. Apesar desse cenário de possíveis dificuldades, a maior parte relatou não ter recebido capacitação para lidar com o sistema, como mostra o gráfico 4.

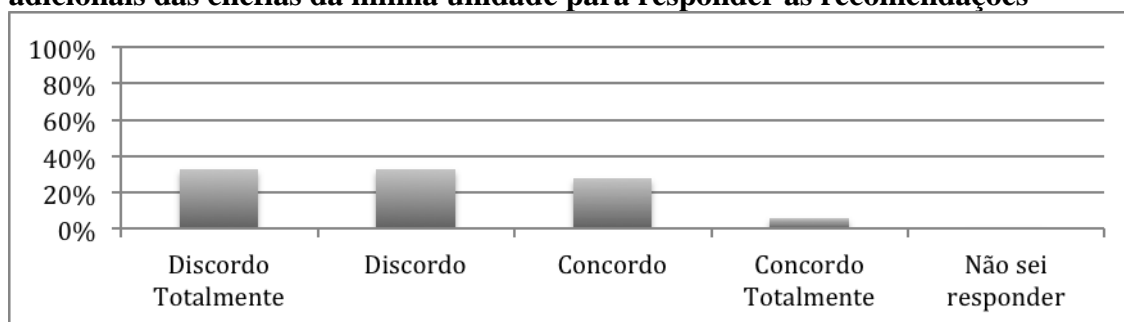
**Gráfico 4: Resposta Questionários – Pergunta: Eu recebi capacitação para operar o sistema monitor pela minha unidade**



Fonte: Elaboração Própria.

Alguns, no entanto, relataram ter recebido instruções adicionais das chefias de sua unidade para exercer a tarefa de reposta às recomendações da CGU, como mostra o gráfico 5, mas esse percentual não chega a 40% do total de entrevistados.

**Gráfico 5: Resposta Questionários – Pergunta: Eu usualmente recebo instruções adicionais das chefias da minha unidade para responder às recomendações**



Fonte: Elaboração Própria.

Dessa forma, as informações dos gráficos 3, 4 e 5 parecem sugerir que há dificuldades em relação às atividades de controle interno na UnB não endereçadas pela instituição. Essa percepção é importante pois o bom desempenho da atividade depende não apenas de uma validação da adequação das recomendações da CGU (gráfico 1), como de uma adequada divisão de tarefas de atividades de controle (gráfico 2) mas também treinamento e capacitação adequadas seja de parte da instituição como um todo, seja de parte daqueles envolvidos no dia a dia das atividades de controle interno ou seja de parte das próprias unidades que executam as atividades sendo avaliadas pelas tarefas de controle.

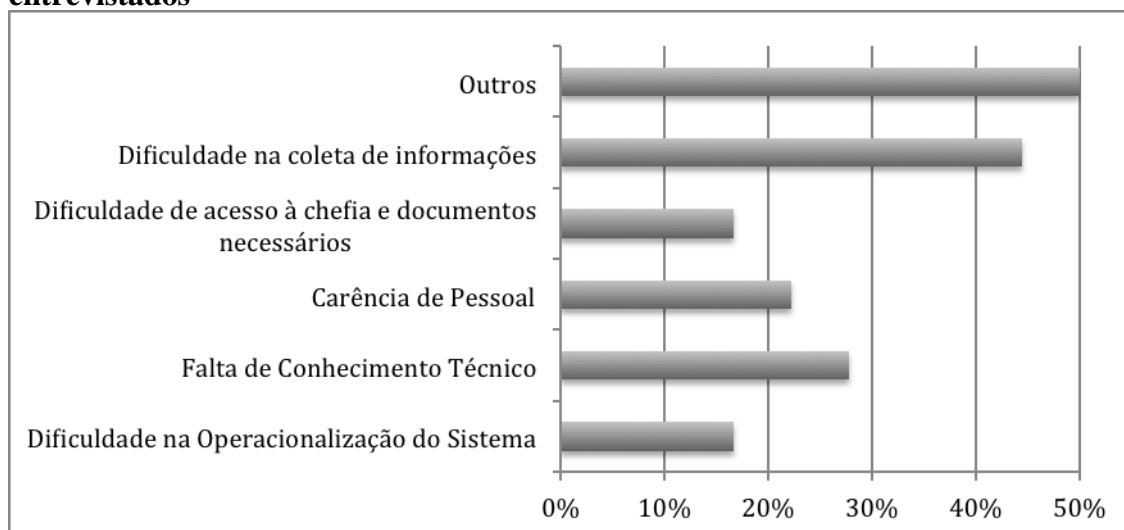
Em outras palavras, o bom funcionamento da atividade exige um maior envolvimento mesmo daqueles que não trabalham diretamente com atividades de controle. Essa falta de capacitação

pode estar, inclusive, relacionada com a dificuldade dos entrevistados de identificar seu perfil de usuário no sistema, o que deve prejudicar o bom desempenho de suas funções.

Por fim, às dificuldades com o uso do sistema e a falta de capacitação podem ser também um possível motivo para a grande quantidade de recomendações expiradas e pendentes de esclarecimentos por parte da UnB.

Os usuários foram questionados sobre o motivo ou dificuldade para não responderem as recomendações da CGU no sistema monitor, como mostra o gráfico 6. As principais dificuldades elencadas relacionam-se com a dificuldade de coleta de informações, de documentos necessários e de acesso à chefia, seguida por conhecimento técnico.

**Gráfico 6: Maiores dificuldades para responder às Recomendações da CGU segundo entrevistados<sup>9</sup>**



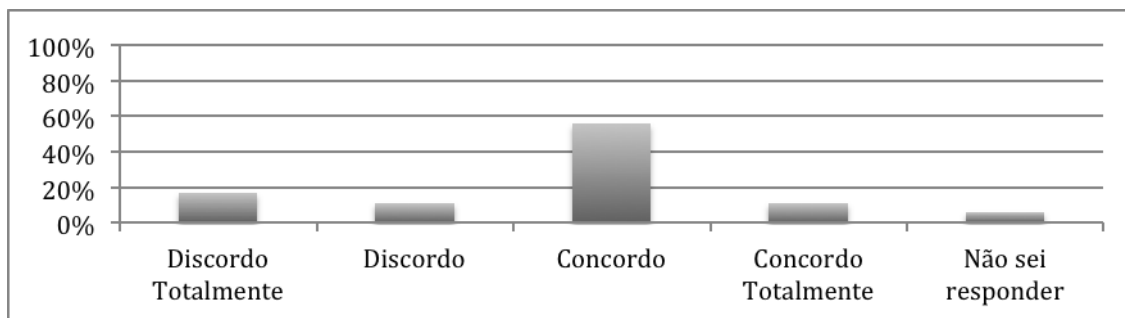
Fonte: Elaboração Própria.

Em outras palavras, o que o gráfico 6 parece sugerir é que a escolha dos servidores para responder às recomendações talvez não seja a ideal ou que elas são tão complexas que exigem um conhecimento e capacitação que fogem do alcance de um servidor (ou talvez de uma área) específico, o que poderia ser um motivo para o grande número de recomendações pendentes e, inclusive, para o número de recomendações – tais quesitos não foram atendidos no relatório em sua primeira versão dada a dificuldade que a instituição tem de buscar essas informações. É claro, no entanto, que isso significa que um acompanhamento desse processo deve incitar a instituição a tentar remediar o processo, dada a importância do processo de controle interno para a sociedade.

Como argumentado, a dificuldade de resposta pode estar relacionada à própria existência de um grande número de recomendações e no atraso de resposta a essas recomendações. Por isso, questionou-se como os entrevistados lidavam com os prazos de resposta, como mostram os gráficos 7 e 8.

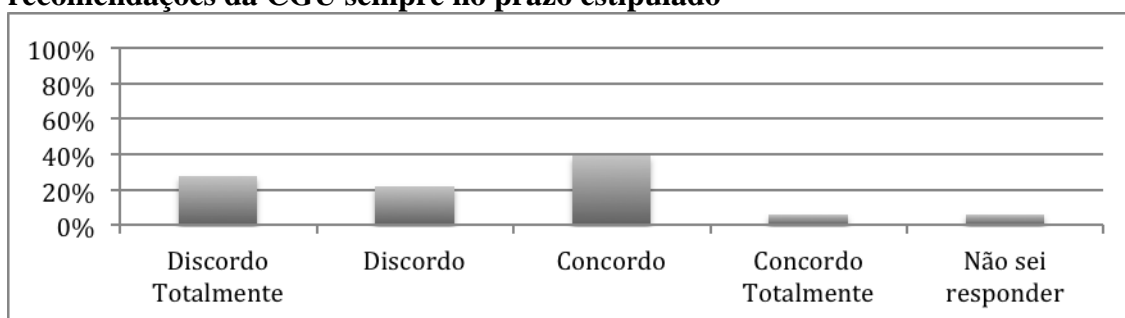
**Gráfico 7: Resposta Questionários – Pergunta: Eu sou atento ao prazo de resposta às recomendações para que minha unidade não perca o prazo de resposta**

<sup>9</sup> Permitiu-se a marcação de mais de um item, de forma que eles não somam 100%.



Fonte: Elaboração Própria.

**Gráfico 8: Resposta Questionários – Pergunta: Minha unidade responde às recomendações da CGU sempre no prazo estipulado**

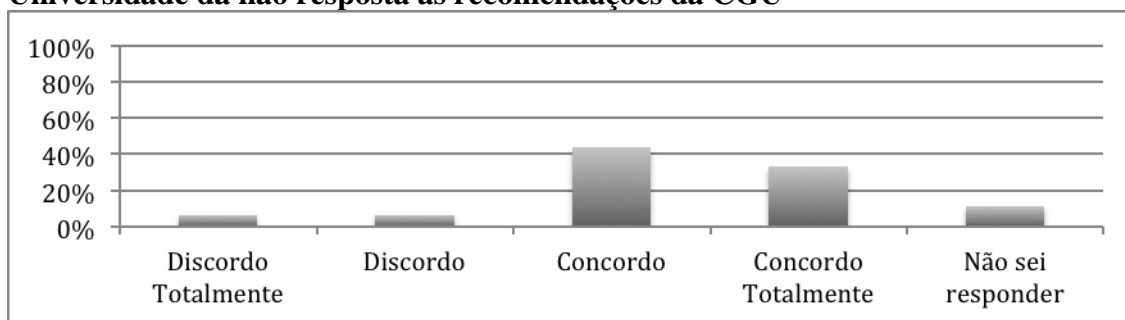


Fonte: Elaboração Própria.

Do ponto de vista individual, o gráfico 7 mostra que os entrevistados se dizem atentos aos prazos de resposta em geral, mas no geral reconhecem que isso não impede que suas unidades não sejam capazes de responder dentro do prazo (gráfico 8). Isso pode estar relacionado com questões já abordadas que fogem do alcance do servidor individual como acesso à informação, à chefia e à capacitação adequada para realização da tarefa. Tal resultado, no entanto, deve ser considerado frente a outro que já foi exposto, da ignorância em relação ao perfil do usuário no sistema – ou seja, o atraso aqui é colocado como algo que não é de responsabilidade individual mas uma instância coletiva e no entanto o perfil do usuário indica uma responsabilização individual atribuída a um dos agentes daquela unidade.

Por fim, os entrevistados foram questionados acerca das consequências das recomendações não serem endereçadas no tempo adequado, conforme mostra o gráfico 9.

**Gráfico 9: Resposta Questionários – Pergunta: Eu sei as consequências para a Universidade da não resposta às recomendações da CGU**



Fonte: Elaboração Própria.

Poucos são os entrevistados que dizem não saber as consequências da não resposta (entre os que marcaram discordo, discordo totalmente ou não sei responder na pergunta do gráfico 9). Dessa forma, os responsáveis parecem estar cientes da importância da tarefa a ser realizada. Isso significa que, apesar de um conhecimento sobre a consequência e uma atenção individual sobre o prazo, durante o processo de respostas em cada unidade algo impede que essa recomendação seja respondida de maneira eficiente. Mais do que isso, tal fato ocorre e é de conhecimento dos próprios usuários.

Isso nos leva à análise sob o prisma da teoria da agência. O conflito de agência inicia a partir do momento em que o principal delega ao agente uma atividade sem ter a capacidade de monitorar adequadamente a realização da tarefa.

Em nosso caso, o principal é a Universidade, por meio de seu órgão de controle interno, que delegam aos demais servidores nas diversas unidades (os agentes) a tarefa de responder às recomendações da CGU. É de interesse da Universidade e do órgão de controle interno que tal resposta ocorra no prazo adequado e de forma correta e eficiente. No entanto, isso não tem ocorrido.

Verifica-se que há clareza em relação a não adequação de prazos e a importância da tarefa – ou seja, os agentes sabem qual é o objetivo do principal – mas, no entanto, o objetivo do principal não é executado de forma adequada.

Dadas a dificuldade de coleta de informações e a ausência de treinamento reportadas, surgem algumas hipóteses: i) uma possível má alocação de quem é o servidor adequado para realizar a tarefa (ou a equipe selecionada para tal tarefa); ii) um comportamento mais ativo e presente ou talvez até uma qualificação mais intensa da chefia para o exercício de um monitoramento mais ativo; iii) uma falta de priorização na própria unidade da importância da tarefa. O que se percebe é que há um custo de transação entre o usuário inicial (possivelmente o responsável pela coleta de informações e análise) presentes nas unidades e o final (responsável pelo encaminhamento), presente no órgão de controle que impede que o processo ocorra de maneira eficiente. A consequência desse arranjo é que as demandas referentes às recomendações não tem sido respondidas adequadamente nos prazos estipulados. Assim, configura-se um problema de principal-agente típico: o principal – a instituição representada por seu órgão de controle interno, chamada de Auditoria Interna na UnB – terceiriza às demais unidades a tarefa de coleta e análise de informações do processo de controle interno por julgar que essas unidades são mais capazes de realizar tal tarefa uma vez que estão diretamente envolvidas com as atividades sendo auditadas. No entanto, dado que a tarefa de controle interno não é prioridade nem especialidade para essas unidades, observam-se diversos problemas que impedem que a tarefa ocorra de forma adequada, surgindo, como a literatura aponta, custos de transação. Esses custos, como dito antes, relacionam-se à dificuldade de coleta de informações, a falta de treinamento adequado ou possível má escolha de equipe para a tarefa ou ainda até falta de acompanhamento de chefias da tarefa devido a outras prioridades da unidade. Dessa forma, os prazos das recomendações da CGU não são atendidos, uma vez que, o órgão que está diretamente envolvido no acompanhamento desses prazos.

Uma forma de mitigar esse problema apontada pela literatura refere-se às atividades de monitoramento. Quando tais atividades podem ser realizadas a custos baixos, pode-se minimizar os conflitos de interesse e alinhar os interesses entre principal e agente. No caso, o interesse é o atendimento das recomendações no prazo pelas diversas unidades, de forma que a instituição (o principal) não seja penalizada quando a análise da CGU é realizada.

Essa foi exatamente a estratégia adotada pela gestão da UnB que, observando o problema apresentado aqui, incumbiu a equipe da auditoria interna (AUD) – o órgão de controle interno

da Universidade e, portanto, diretamente envolvido na atividade de controle - a tarefa de revisão das respostas às recomendações. Ou seja, antes, cada unidade enviava diretamente tais respostas, pela sua chefia. Agora, essas respostas devem ser consolidadas na AUD que faz uma cobrança de prazos, uma análise prévia de pertinência e adequação de conteúdo, revisão e somente nesse caso a resposta é encaminhada à CGU pela AUD e não pela unidade que elaborou a resposta. Intensificou-se, portanto, a tarefa de monitoramento. Com essa mudança de atribuições, houve um maior monitoramento e acompanhamento das tarefas referentes ao atendimento das recomendações.

Essa inovação na gestão da atividade de controle interno, no entanto, não parece ser suficiente. É imprescindível que as instituições, e a UnB em particular, invistam em qualificação de suas equipes de forma ampla para lidar com as atividades de auditoria e controle interno, pois isso, como evidenciado aqui, é um obstáculo ao processo de prestação de contas à sociedade.

## **5 – Comentários Finais**

O presente estudo investigou os atrasos no atendimento de recomendações da CGU e possíveis incentivos que poderiam minimizar, atenuar tais atrasos, buscando soluções para o atendimento eficiente das recomendações de auditoria da CGU. Para isso, utilizou-se a teoria da agência que faz uso de conceitos como custos de transação e conflitos de interesse para justificar que uma atuação mais expressiva do órgão de controle interno da Universidade, a Auditoria Interna, ao intensificar o monitoramento dos agentes, foi capaz de aumentar a eficiência do processo de resposta às recomendações. Assim, a experiência da UnB apresentada ao longo do presente trabalho, pode servir de paradigma para as demais instituições públicas federais de ensino do país.

Identificou-se lacunas de capacitação no processo de controle interno e utilização do sistema, levantamento de informações e acesso à chefia. Dessa forma, propõe-se a realização de cursos e palestras aos servidores que operam o Sistema Monitor, no sentido de promover uma maior agilidade nas respostas as recomendações emitidas pela CGU. Como pesquisa futura, sugere-se analisar os impactos de uma maior capacitação daqueles não diretamente ligados às atividades de controle interno sobre a realização eficiente de tais atividades.

## **6 - Referências:**

- ALCHIAN, A, DEMSETZ H. Production, information costs, and economic organization. *The American economic review*. Dec 1;62(5):777-95, 1972.
- ARAÚJO, M.; SANCHEZ, O. A. A corrupção e os controles internos do estado. *Lua Nova*, v. 65, 2005, p. 137-73.
- AZEREDO, T. M. A. A relação de agência na ótica da nova economia institucional. *Revista Senac*, v. 3, 2007.
- BRASIL, Instrução Normativa Nº 08, de 6 de dezembro de 2017.
- CGU, Orientação Prática: Relatório de Auditoria, 2019.
- CGU, Sistema Monitor – Manual de Monitoramento das Ações de Controle. Versão 6, 2018.
- COASE, R. The nature of the firm. *Economica*. V. 4, n. 16, pp. 386-405, 1937.
- COASE, R. The problem of social cost. In: *Classic papers in natural resource economics*, Palgrave Macmillan, London, pp. 87-137, 1960.
- FURUBOTN, E; RICHTER, R. *The New Institutional Economics: An Assessment*. The New Institutional Economics. College Station, Texas: Texas A&M Press. 1991.



- INTOSAI I. Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector. Jones, M.((2008)).“Dialogus de Scaccario (c. 1179): the first Western book on accounting. 2004.
- JENSEN, M. C.; MECKLING, W. H. Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, v. 3, n. 4, p. 305-360, 1976.
- LAFFONT J, MARTIMONT D. The theory of incentives: the principal-agent model. Princeton university press; 2009.
- LAKIS, V.; GIRIŪNAS, L. The concept of Cointernal control system: theoretical aspect. *EKONOMIKA*. v.91, n. 2, p.142-152, 2012.
- LIMA, P. O impacto da auditoria interna no desempenho organizacional. 2014. 92 p. Dissertação (Mestrado em Auditoria) - INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO DO PORTO INSTITUTO POLITÉCNICO DO PORTO, [S. l.], 2014
- LIMA, L. Controle Externo: Teoria e Jurisprudência para os Tribunais de Conta, Editora Método, 2019.
- MONTANA, P. J.; CHARNOV, B. H. Administração. São Paulo: Saraiva, 2001.
- NORTH, D. Structure and Change in Economic History. New York: W.W. Norton & Co, 1981.
- NORTH, D. Institutions, institutional change and economic performance. Cambridge university press; 1990.
- OLIVEIRA, Pedro Ivo Melo de. Controle Interno da Administração Pública Instrumento de Proteção ao Erário. 2011. 109 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná, Paraná. 2011.
- POSNER, E. A. Agency Models in Law and Economics. John M. Olin Law & Economics Working Paper. n. 92, série 2. 2000.
- RIBEIRO FILHO, José Francisco. Gestão Econômica. Uma expectativa para entidades da Administração Pública. In: XV Congresso Brasileiro. De Contabilidade, 1996, Fortaleza, ANAIS. Fortaleza, Conselho Federal de Contabilidade, 1996.
- ROBBINS, S.P. Fundamentos ao Comportamento Organizacional. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2009.
- SCHERMERHORN Jr., J. R.; HUNT, J. G.; OSBORN, R. N. Fundamentos de comportamento organizacional, Bookman Editora, 2009.
- SIMON, H. A. Administrative Behaviour, a study of decision making processes in administrative Organization. New York: Macmillan, 3 ed., 1976.
- WILLIAMSON, O. Markets and Hierarchies: New York, NY: Free Press, 1975.
- WILLIAMSON, O. The mechanisms of governance. Oxford University Press; 1996.