ANÁLISE DA RELAÇÃO ENTRE AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL E *ACCOUNTABILITY* COMO INSTRUMENTOS DE GOVERNANÇA E GESTÃO PÚBLICA

ESTUDO DE CASO DO SETOR PORTUÁRIO PÚBLICO FEDERAL

ANALYSIS OF THE RELATION BETWEEN GOVERNMENTAL INTERNAL AUDIT AND ACCOUNTABILITY AS INSTRUMENTS OF GOVERNANCE AND PUBLIC MANAGEMENT

A case study of the federal public port sector

Denise Dantas Muniz
Doutora em ciência e engenharia de materiais pela Universidade Federal da Paraíba (UFPB). Mestre em engenharia de produção pela Universidade Federal da Paraíba (UFPB). MBA em controladoria e auditoria financeira pela Faculdade da Amazônia (FAAM). Pós-graduada em auditoria das organizações do setor público pela Faculdade Venda Nova do Imigrante (Faveni). Graduada em administração de empresas pela Centro Universitário - Campus João Pessoa (Unipê). Licenciada em matemática pela Universidade Cruzeiro do Sul. Gerente de auditoria interna na Companhia Docas do Pará (CDP).
Lattes: http://lattes.cnpq.br/7501427202752484
Orcid: https://orcid.org/0000-0001-7737-8747
E-mail: dmuniz@cdp.com.br

Eduardo Braga Costa Santos
Doutor em ciência e engenharia de materiais pela Universidade Federal da Paraíba (UFPB). Mestre em ciência, inovação e modelagem pela Universidade Estadual de Santa Cruz (Uesc). Graduado em engenharia de produção pela Universidade Estadual de Santa Cruz (UESC). Professor adjunto da Universidade Federal do Pará (UFPA).
Lattes: http://lattes.cnpq.br/9835209170046141
Orcid: https://orcid.org/0000-0002-5006-0904
E-mail: eduardo.santos@ufpa.br

Wadih Brazão e Silva
Doutorando em desenvolvimento sustentável do trópico úmido pela Universidade Federal do Pará (UFPA). Mestre em políticas públicas pela Universidade Federal do Pará (UFPA). Especialista em direito administrativo e administração pública pela Universidade da Amazônia (Unama). Graduado em administração de empresas pela Universidade da Amazônia (Unama). Graduado em direito pela Universidade da Amazônia (Unama). Membro do Comitê de Auditoria Estatutário da Companhia Docas do Pará (CDP).
Lattes: http://lattes.cnpq.br/4720237919205287
Orcid: https://orcid.org/0009-0001-9773-5438
E-mail: wadih.silva@gmail.com

RESUMO

Ao setor público é atribuída a responsabilidade de gerir os recursos estatais, para que os resultados alcançados atendam às expectativas das partes interessadas. As organizações envolvidas nesse processo devem demonstrar o uso eficaz e eficiente desses recursos, observando princípios éticos, diretrizes governamentais e normas aplicáveis. O objetivo deste artigo é analisar os resultados alcançados pelas autoridades portuárias federais, avaliadas pelo Tribunal de Contas da União (TCU), quanto a itens de governança e gestão públicas, com base no Acórdão 2.164/2021-TCU-Plenário. Foram analisados os indicadores 3120 e 3140, extraídos dos relatórios individuais de autoavaliação dos entes jurisdicionados ao TCU. Selecionaram-se dados de 2021 das Companhias Docas sob administração da União e os resultados aferidos pelo TCU foram cruzados, por meio de correlação de Pearson, para identificar os níveis de variação dos indicadores das empresas com o desempenho geral do setor portuário federal e do setor produtivo estatal. Os resultados apontaram que os níveis de correlação entre as autoridades portuárias, para os indicadores analisados, encontram-se em patamar mediano, indicando heterogeneidade no desempenho dessas organizações. Essa variação sugere diferentes graus de percepção, por parte das instâncias superiores de governança, quanto à efetividade da auditoria interna e garantia da *accountability* nas respectivas organizações. Diante desse cenário, torna-se necessária a adoção de ações mais direcionadas ao fortalecimento da estrutura e à capacitação das equipes de auditoria, bem como a melhoria dos mecanismos de gestão da governança organizacional, de maneira a fortalecer os controles e a transparência ativa dessas instituições.

Palavras-chave: governança pública; auditoria interna; *accountability*; setor portuário público federal; correlação de Pearson.

ABSTRACT

The public sector is responsible for managing state resources so that the results achieved meet the expectations of stakeholders. Organizations involved in this process must demonstrate the effective and efficient use of these resources, observing ethical principles, government guidelines, and applicable standards. The objective of this article is to analyze the results achieved by federal port authorities, as assessed by the Federal Court of Auditors

(TCU), regarding public governance and management items, based on Ruling 2,164/2021. Indicators 3120 and 3140 were analyzed, extracted from the individual self-assessment reports of the entities under jurisdiction to the TCU. Data from 2021 were selected from the Dock Companies under federal administration and the results measured by the TCU were cross-referenced, using Pearson's correlation, to identify the levels of variation in the companies' indicators with the overall performance of the federal port sector and the state production sector. The results showed that the correlation levels between the port authorities, for the indicators analyzed, are at a medium level, indicating heterogeneity in the performance of these organizations. This variation suggests different degrees of perception, on the part of the higher governance bodies, regarding the effectiveness of internal auditing and ensuring accountability in the respective organizations. Given this scenario, it is necessary to adopt actions more directed at strengthening the structure and training of audit teams, as well as improving the mechanisms for managing organizational governance, in order to strengthen the controls and active transparency of these institutions.

Keywords: *public governance; internal audit; accountability; port authority; federal public port sector; Pearson correlation; transparency.*

Data de submissão: 13 de agosto de 2024
Data de aprovação: 16 de junho de 2025

1. INTRODUÇÃO

Os níveis de exigência quanto à transparência ativa e passiva das informações, bem como as atividades realizadas pelas organizações públicas, somadas às diretrizes organizacionais que envolvem aspectos de governança e gestão, devem ser continuamente monitorados. Esse acompanhamento contínuo é fundamental para que os resultados possam ser comparados e comprovados, de maneira a proverem a fidedignidade das informações e minimizarem eventual exposição a riscos. Isso se justifica pelo princípio de que toda organização pública "deve existir unicamente em decorrência da necessidade dos serviços que presta ou das políticas públicas que implementa" (Brasil, 2020, p. 14).

Nesse sentido, toda entidade vinculada à Administração Pública requer mecanismos que permitam a aplicação eficiente e eficaz dos recursos disponíveis, reduzindo a quantidade de controles desnecessários e criando contextos favoráveis à entrega dos resultados esperados pela sociedade (Brasil, 2020). Considerando que a governança e a gestão estão submetidas a potenciais riscos inerentes, que podem impactar de forma significativa o desempenho organizacional, a atuação da auditoria interna provê suporte estratégico à alta administração. Ao avaliar a operacionalidade e a conformidade dos mecanismos de controle, a auditoria contribui para o cumprimento da legislação vigente, reduz a incerteza quanto ao risco do objeto auditado e fornece subsídios para as respectivas tomadas de decisão.

Nesse cenário, as atividades de auditoria interna promovem meios que auxiliam a alta administração na compreensão dos aspectos operacionais da organização, expondo eventuais inconformidades que tenham sido identificadas, bem como resultados positivos

que agregam valor e reforçam a proteção dos ativos organizacionais, de forma que as organizações públicas não se isentam dos processos de auditoria, uma vez que são constituídas com recursos provenientes do erário público. Mesmo as empresas estatais não dependentes do Tesouro Nacional têm seus recursos vinculados ao acionista controlador, que, não obstante, é o Poder Executivo.

Este artigo tem por objetivo analisar os resultados alcançados pelas autoridades portuárias federais no relatório denominado *Levantamento de governança e gestão públicas*, publicado pelo TCU em 2022, com base em informações do exercício de 2021 (Brasil, 2022). A análise foca nos indicadores 3120 e 3140, relacionados a auditoria interna, e que compõem o *Índice Integrado de Governança e Gestão Públicas* (iGG), no contexto do eixo da governança pública organizacional. Busca-se averiguar a variação dos resultados alcançados por essas estatais, a partir do questionário de autoavaliação apresentado ao TCU, em consonância com o estabelecido no Acórdão 2.164/2021-TCU-Plenário (Brasil, 2021).

O estudo justifica-se pelo ineditismo, considerando que não foram identificadas análises anteriores voltadas especificamente aos parâmetros de governança adotados pelo TCU no âmbito da administração pública. Além disso, possui relevância contemporânea, considerando a publicação, em 2020, da terceira edição do *Referencial básico de governança organizacional para organizações públicas e outros entes jurisdicionados ao TCU*. Tal documento reforça a importância de implementação de boas práticas de governança na administração pública, em consonância com recomendações de organismos multilaterais, como a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e a Organização das Nações Unidas (ONU). Nesse contexto, os parâmetros adotados e os indicadores gerados pelo TCU proporcionaram informações essenciais para a identificação de áreas da administração pública que necessitam de melhorias e/ou investimentos, com vistas ao fortalecimento da governança e à superação de fragilidades organizacionais.

Esta pesquisa tem como principais limitações as dimensões espacial e temporal, uma vez que a análise se restringiu aos resultados obtidos pelas Companhias Docas que estiveram sob administração da União no exercício de 2021. Ademais, foram avaliados somente dois indicadores específicos relacionados à função de auditoria interna, em detrimento dos demais componentes do relatório *Levantamento de governança e gestão públicas* (Brasil, 2022). Essa delimitação metodológica decorre do uso da correlação de Pearson como método estatístico, a qual não permite, em um primeiro momento, a aplicação de métodos baseados em análise multicriterial.

O artigo está estruturado em sete seções, a saber, introdução, revisão de literatura, metodologia, análise dos resultados, discussão dos resultados, considerações finais e referências.

2. REVISÃO DE LITERATURA

Nesta seção, são apresentados os aspectos teóricos que fundamentam o estudo realizado, sendo abordados os seguintes temas: auditoria interna; governança; e *accountability* nas organizações públicas.

2.1 AUDITORIA INTERNA

O Instituto de Auditores Internos (IIA) (IIA, 2024) define auditoria interna como "uma atividade independente e objetiva de avaliação e consultoria, criada para agregar valor e melhorar as operações de uma organização". Vale ressaltar que a auditoria interna é conduzida em diversos ambientes legais e culturais, cujas organizações variam em propósito, tamanho, complexidade e estrutura (IIA, 2012).

Convém apontar que o TCU alerta sobre a necessidade de diferenciar a auditoria interna do controle interno e do sistema de controle interno referido no art. 74 da Constituição federal, uma vez que "é um controle da própria gestão que tem por atribuição medir e avaliar a eficiência e eficácia de outros controles" (Brasil, 2009, p. 7). Faz-se relevante considerar, também, que a auditoria interna tem caráter recomendativo e possui autonomia e independência para "auxiliar as organizações públicas a realizarem seus objetivos, a partir da aplicação de abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos" (Brasil, 2017a, p. 4).

Barreto (2017, p. 9) aponta a auditoria interna como:

> [...] uma verificação minuciosa e contínua das atividades desenvolvidas em uma determinada organização, com o propósito de verificar se estão em conformidade com os pressupostos previamente delineados e se sua implementação está adequada à concepção dos objetivos com eficácia.

Vale apontar que o anexo da Instrução Normativa (IN) 3, de 9 de junho de 2017, da Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) da Controladoria-Geral da União (CGU), em seu § 14, descreve a auditoria interna como "[prestadora de] serviços de avaliação e consultoria, com base nos pressupostos de autonomia técnica e de objetividade" (Brasil, 2017a, p. 6). Essas atividades devem ser desempenhadas com o propósito de contribuir para o aprimoramento das políticas públicas e da atuação das organizações que as gerenciam, de maneira que o auditor deve possuir independência em relação às unidades auditáveis dentro da organização, não podendo ceder a imposições da gestão quanto aos procedimentos a serem seguidos (Barreto, 2017).

O Tribunal de Justiça do Estado do Paraná (TJ/PR) (Paraná, 2021, p. 2) define a auditoria interna como "atividade independente e objetiva, que presta serviços de avaliação (*assurance*) e consultoria, com o objetivo de agregar valor e melhorar as operações de uma organização". Essa atuação fortalece a governança pública, protege os valores da organização e auxilia na garantia de que as autoridades organizacionais possam conduzir os negócios de forma justa, transparente e responsável, em consonância com os ditames legais vigentes. Castro (2018) destaca que a auditoria, para a administração pública, propõe o provimento da legalidade e da legitimidade de atos e fatos administrativos, avaliando os resultados alcançados em função dos aspectos de eficiência, eficácia e economicidade da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, operacional, contábil e finalística.

Nesse contexto, a inserção da auditoria interna governamental em todas as empresas públicas, sociedades de economia mista, respectivas subsidiárias e empresas controladas,

de forma direta ou indireta pela União, assim como autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo poder público e órgãos da Administração direta, tornou-se obrigatória, a partir da edição do Decreto 3.591, de 6 de setembro de 2000 (Brasil, 2000). Destaca-se que a IN conjunta do Ministério Público (MP) com a CGU 1/2016 reitera a importância da auditoria interna governamental, ao conferir-lhe papel de maior relevância, uma vez que se tornou mais demandada. A norma ressalta a necessidade de que a função contribua, de forma mais direta, para o processo decisório da gestão nas tomadas de decisão, sendo reconhecida por sua relevância no nível estratégico das organizações (Brasil, 2016a, 2017b).

Nesse sentido, a auditoria interna governamental abrange a avaliação das atividades econômicas e das ocorrências dentro das organizações, para fins de verificação das informações quanto à conformidade com os critérios previamente estabelecidos (Barreto, 2017). Fundamentada no princípio da supremacia do interesse público, cabe à auditoria interna, mediante as informações que lhe são disponibilizadas ou que são obtidas a partir de solicitações à gestão, gerar subsídios para auxiliar a alta administração na tomada de decisões. Tais decisões devem permitir à organização assumir níveis de apetite ao risco compatíveis com seus planejamentos em níveis estratégico e operacional, em consonância com os princípios da legalidade, imparcialidade, moralidade, publicidade e eficiência preconizados na Constituição federal.

Convém reiterar as características da auditoria interna governamental quanto à posição que ocupa na estrutura organizacional. A Lei 13.303, de 30 de junho de 2016, que dispõe sobre as empresas estatais, especifica que "a auditoria interna deve estar vinculada ao conselho de administração e ter a responsabilidade de aferir a adequação do controle interno, a efetividade do gerenciamento de riscos e a eficiência dos processos de governança [...]" (Brasil, 2016b, 2020, p. 103). No âmbito da Administração Pública, a auditoria interna governamental possui especificidades que norteiam sua atuação, dentre as quais se destacam as seguintes (Brasil, 2017b).

- Obtenção e análise de evidências relativas à utilização dos recursos públicos, contribuindo diretamente para a garantia da *accountability* em suas três dimensões, quais sejam, transparência, responsabilização e prestação de contas.

- Contribuição para a melhoria dos serviços públicos, por meio da avaliação da execução dos programas de governo e da aferição do desempenho dos órgãos e das entidades no seu papel precípuo de atender à sociedade.

- Atuação voltada à proteção do patrimônio público.

Cordova, Augustin, Jenkins e Santos (2023) ratificam esse ponto, ao citarem o art. 24 da Lei 10.180, de 6 de fevereiro de 2001 (Brasil, 2001), no qual foram definidas as "competências inerentes à função típica da auditoria interna governamental do Poder Executivo federal, estabelecendo o Sistema de Controle Interno Federal [...]", de forma que o auditor interno governamental possua as condições necessárias para contribuir diretamente com a prestação de contas. Deste modo, considerando os elementos que a auditoria interna aborda – processos de governança, gestão de riscos e controles – sob títulos distintos, deve-se ter o entendimento

prático de que os processos consignados não são independentes, mas inter-relacionados (Brasil, 2020). Cabe, nesse conceito, observar que os resultados dos trabalhos de auditoria interna devem ser comunicados à liderança, a quem compete acatar e discutir as recomendações, para que providências possam ser adotadas e a gestão não aceite nível de risco que seja considerado inadequado para a organização.

2.2 GOVERNANÇA

A governança corporativa, segundo Moreira (2015, p. 20), "trata da administração e do controle da empresa, dos respectivos relatórios e da supervisão destes, visando ao benefício das partes interessadas". Nesse contexto, a governança tem como temas de abordagem a prevenção de fraudes, as discrepâncias contábeis e financeiras, assim como as remunerações dos administradores que sejam consideradas excessivas. Deve-se, também, considerar que o conceito de governança está vinculado a compreender o processo de coordenação de atores, grupos sociais e instituições que constituem mecanismos de regulação e formam redes de *stakeholders.* Esses elementos norteiam uma revisão da concepção tradicional de intervenção estatal em benefício de sistemas de análise que sejam mais acessíveis (Bichir, 2018).

O Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC) (2015, p. 20) define a governança corporativa como "um sistema pelo qual as empresas e demais organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo os relacionamentos entre sócios, conselho de administração, diretoria, órgãos de fiscalização e controle e demais partes interessadas". Já a governança pública, segundo Peters (2013), está vinculada ao significado de se dirigir a economia e a sociedade, baseando-se em objetivos coletivos, identificando metas e, posteriormente, encontrando meios necessários para atingi-las. No âmbito do poder público, é a capacidade do governo de atender às necessidades sociais, com ações transparentes e responsabilização dos agentes políticos e dos administradores públicos pelos atos cometidos, caso seja necessário (Brasil, 2020).

De acordo com o TCU (Brasil, 2009), a governança tornou-se conceito-chave, associado à adoção de boas práticas, consubstanciadas em princípios que assegurem o devido equilíbrio entre os interesses das diferentes partes. No contexto do setor público, esse conjunto inclui a sociedade, os representantes, o parlamento, as associações civis, o mercado, além dos órgãos reguladores e de controle.

Conforme o Decreto 9.203, de 22 de novembro de 2017, é possível identificar princípios interdependentes que sirvam como parâmetros para a atuação das organizações públicas e dos entes jurisdicionados na busca dos resultados pretendidos, fortalecendo a confiança da sociedade nas organizações (Brasil, 2017c, 2020). Esses princípios são os seguintes: capacidade de resposta; integridade; transparência; equidade e participação; *accountability*; confiabilidade; e melhoria regulatória. Desta maneira, os fundamentos básicos de governança permeiam todas as práticas estabelecidas pelo código, convertendo princípios básicos em recomendações objetivas, que alinham os interesses com o intuito de preservar e otimizar o valor econômico da organização a longo prazo. Isso resulta em maior facilidade no acesso a

recursos, contribui para a qualidade da gestão, assim como favorece a longevidade e o bem comum da instituição (IBGC, 2015).

Nesse contexto, a governança pública organizacional toma por base a compreensão dos mecanismos de liderança, estratégia e controle, postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão, com vistas à condução de políticas públicas e prestação de serviços de interesse da sociedade (Brasil, 2020). Para isso, exige-se a adoção de modelos de governança coerentes com as diretrizes, os valores, os processos e as estruturas necessários para que as atividades possam ser desempenhadas de forma eficaz (Brasil, 2020). Além disso, a governança pública promove a integridade, ao definir e incentivar os valores das organizações e os padrões de comportamento esperados dos membros, atuando em benefício do interesse público, conforme princípios éticos, e garantindo que os recursos providos pela sociedade sejam gastos adequadamente (Brasil, 1988, 2020).

2.3 *ACCOUNTABILITY* NAS ORGANIZAÇÕES PÚBLICAS

Segundo a Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores International, em inglês Organization of Supreme Audit Institutions (Intosai) (2016), *accountability* e transparência são elementos relevantes para a boa governança. A *accountability* está relacionada à estrutura jurídica e de comunicação, incluindo a estrutura organizacional, a estratégia, os procedimentos e as ações que garantem o cumprimento das obrigações legais, além da avaliação e do monitoramento do desempenho das organizações. Conforme a International Federation of Accountants (IFAC) (2001), citada pela Intosai, a *accountability* é definida como o processo pelo qual as entidades do setor público e os indivíduos dentro dela são considerados responsáveis pelas decisões e ações tomadas. Isso inclui a forma como são geridos os recursos públicos, assim como todos os aspectos relacionados ao desempenho e aos resultados.

Bovens (2009) descreve a *accountability* como relacionamento social em que um ator sente obrigação de explicar e justificar a conduta a um terceiro. Em outra vertente, Koppell (2010) estabelece a *accountability* no âmbito organizacional como fonte de credibilidade e sustentação do poder, fundamentada na transparência, na possibilidade de punição por baixo desempenho e na sujeição a avaliações. Silva e Angeli (2022) afirmam que a *accountability* é caracterizada como o dever de cada gestor público fazer as entregas com qualidade, utilizando os recursos de forma eficiente e considerando o interesse público, o cumprimento das obrigações legais e a busca pela eficácia e efetividade das políticas públicas. Rocha, Bier e Assing (2022) definem *accountability* como a responsabilização contínua dos agentes públicos perante os atos praticados em decorrência do uso do poder que lhes foi outorgado, sendo essa responsabilização manifestada por meio de sanção, seja aprovação, seja reprovação. Deste modo, o poder decisório não é transferido ao governante, mas delegado, o que implica o dever da autoridade de prestar contas dos recursos que gere à sociedade.

Siu (2011) aponta que a condição de transparência das organizações está relacionada com o dever democrático das instituições públicas de conferir publicidade aos próprios atos e às próprias decisões, seja por meio de veículos de comunicação oficiais, como os sítios eletrônicos

institucionais, seja por meio da imprensa, disponibilizando essas informações ao escrutínio público. Nesse sentido, Cruz (2010) aponta que a *accountability* governamental materializa-se por meio da divulgação de informações claras e tempestivas sobre as ações tomadas pela gestão pública e os respectivos resultados obtidos, assim como os impactos gerados na sociedade.

Cabe preconizar a importância da *accountability* como obrigação de se realizar a prestação de contas, entendida como "processo no qual o agente demonstra a fiel execução das tarefas em prol dos objetivos estabelecidos pelo agente principal" (Silva; Angeli, 2022, p. 151). Essa concepção pressupõe a obrigação dos governos e das autoridades eleitas de responder pelos atos praticados e pelas decisões tomadas, especialmente pelos que têm efeito direto sobre as partes interessadas. Ademais, a mudança dinâmica de cenários institucionais e sociais exige da gestão pública atuação célere, o que acarreta o surgimento de novos riscos aos processos e provoca a necessidade de adaptação dos procedimentos de *accountability* e de controle interno até então adotados.

Nesse sentido, é importante que as autoridades portuárias também sejam submetidas a mecanismos de *accountability* e auditoria, com o objetivo de verificar a fidedignidade das informações prestadas. A verificação deve ocorrer por meio de pareceres e relatos de opinião técnica, fundamentados em dispositivos legais e normatizações internas. Essa prática contribui para a consolidação de uma cultura organizacional orientada pela auditoria baseada em riscos, na perspectiva de melhoria do tratamento dos riscos e aprimoramento dos controles nos processos de gestão.

No que diz respeito ao TCU, o órgão busca implementar meios para avaliar, orientar e incentivar boas práticas de governança e gestão nas organizações públicas. Tal iniciativa decorre da necessidade de a Administração Pública alcançar os objetivos propostos, realizar políticas públicas de forma efetiva e implantar serviços e programas cuja qualidade, eficiência e eficácia promovam retornos à sociedade compatíveis com o nível de exigência e responsabilidade decorrente da posição do cidadão enquanto destinatário e financiador das ações governamentais. Apesar de o TCU estar restrito à emissão de parecer meramente opinativo, posicionando-se pela aprovação ou rejeição das contas do poder público, a análise efetuada pelo órgão é revestida de fundamental importância no julgamento político, servindo de contrapeso técnico e apoio para as partes interessadas realizarem seu juízo de valor, avaliando e controlando as ações das organizações públicas, fortalecendo-se, assim, a *accountability* (Rocha; Bier; Assing, 2022).

3. METODOLOGIA

A pesquisa realizada é classificada como bibliográfica, documental e *ex-post-facto*. Lakatos e Marconi (2003) definem a pesquisa bibliográfica como um apanhado geral relacionado aos principais trabalhos que tenham abordado o tema, considerados relevantes por fornecerem informações atualizadas. Gil (2002) destaca que a pesquisa bibliográfica é desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos, o que possibilita ao pesquisador acesso a ampla gama de informações, que dificilmente seriam obtidas por meio de pesquisa direta.

Esta pesquisa também se caracteriza como documental, conforme entendimento de Lakatos e Marconi (2003), que apontam que a coleta de dados está restrita a documentos, escritos ou não, constituindo o que se denomina fontes primárias. Cabe evidenciar que, como reiteram as autoras, em pesquisas documentais que utilizam documentos oficiais, esses registros geralmente representam a forma mais fidedigna de obtenção de dados. As informações registradas podem dizer respeito tanto a atos individuais quanto a eventos da vida política, de alcance municipal, estadual ou nacional [...]" (Lakatos; Marconi, 2003, p. 178).

Por conseguinte, a pesquisa caracteriza-se, de forma concomitante, como *ex-post-facto*, uma vez que parte da análise de fato passado. Como descreve Gil (2002), esse método é utilizado quando o estudo é realizado após a ocorrência de variações observadas em indicador dependente no curso natural dos acontecimentos, permitindo, assim, investigar a existência de relações entre os elementos analisados.

Nesse ínterim, como etapa de pré-análise, foram selecionados dados oriundos do relatório denominado *Levantamento de governança e gestão públicas* (Brasil, 2022), elaborado pelo TCU, a partir das respostas encaminhadas pelas autoridades portuárias. A iniciativa atendeu ao estabelecido no Acórdão 2.164/2021-TCU-Plenário (Brasil, 2021), observando o tema "governança pública organizacional" e os respectivos indicadores. A pré-análise considerou os relatórios individuais de autoavaliação publicados pelo TCU no ano de 2022, referentes ao exercício de 2021, analisando o questionário aplicado para o universo total das sete autoridades portuárias geridas pela União no respectivo exercício de análise, conforme Quadro 1 seguinte.

Quadro 1 – Companhias Docas observadas no relatório Levantamento de governança e gestão públicas

Autoridade portuária	Unidade federativa	Unidades portuárias geridas	Regime jurídico
Companhia Docas do Ceará (CDC)	Ceará	Porto: Porto de Fortaleza	Empresa pública de direito privado
Companhia Docas do Espírito Santo (Codesa)	Espírito Santo	Portos: Vitória e Barra do Riacho	Empresa de direito privado desde 30/3/2022 (privatizada)
Companhia Docas do Estado da Bahia (Codeba)	Bahia	Portos: Aratu-Candeias, Salvador e Ilhéus	Empresa pública de direito privado
Autoridade Portuária de Santos (SPA)	São Paulo	Porto: Porto de Santos	Empresa pública de direito privado
Companhia Docas do Pará (CDP)	Pará	Portos: Belém, Vila do Conde, Santarém, Itaituba, Altamira, Terminal Petroquímico de Miramar e Terminal Portuário de Outeiro	Empresa pública de direito privado

Autoridade portuária	Unidade federativa	Unidades portuárias geridas	Regime jurídico
Companhia Docas do Rio de Janeiro (CDRJ)	Rio de Janeiro	Portos: Rio de Janeiro, Itaguaí, Niterói e Angra dos Reis	Empresa pública de direito privado
Companhia Docas do Estado do Rio Grande do Norte (Codern)	Rio Grande do Norte	Portos: Porto de Natal e Terminal Salineiro de Areia Branca (RN) e Porto de Maceió (AL)	Empresa pública de direito privado

Fonte: elaborado pelos autores.

Foram selecionados dois indicadores para análise, sendo o primeiro o indicador 3140 – Assegurar a efetividade da auditoria interna, que é composto pela média aritmética dos escores obtidos a partir de quatro itens, *in verbis*: 3141 – a instância superior de governança da organização participa da elaboração do Plano Anual de Auditoria Interna (Paint); 3142 – a instância superior de governança recebe serviços de auditoria interna que adicionam valor à organização; 3143 – a organização acompanha os resultados dos trabalhos de auditoria interna; e 3144 – a instância superior de governança da organização opina sobre o desempenho da função de auditoria interna.

O segundo indicador selecionado foi o 3120 – Garantir a *accountability*, cujo valor é composto pela média aritmética dos escores obtidos a partir de quatro itens, assim transcritos: 3121 – a organização presta contas diretamente à sociedade; 3122 – a organização publica extrato de todos os planos de sua responsabilidade e respectivos relatórios de acompanhamento, excepcionados os casos de restrição de acesso amparados pela legislação; 3123 – o canal de denúncias está estabelecido; e 3124 – mecanismos para apurar indícios de irregularidades e promover a responsabilização em caso de comprovação estão estabelecidos.

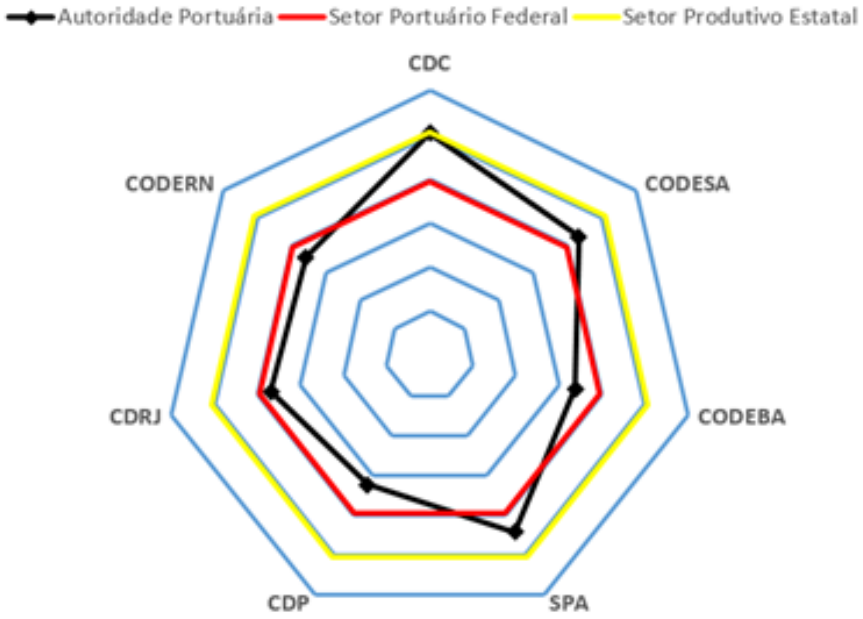
As respostas obtidas pelo TCU, com base na apresentação de evidências pelas organizações públicas e pelos entes jurisdicionados para sustentar cada resposta aos indicadores selecionados, foram compiladas e classificadas segundo os seguintes parâmetros de intervalo percentual estabelecidos pelo Tribunal, escalonados de 0 a 100%: Aprimorado = 70 a 100%; Intermediário = 40 a 69,9%; Inicial = 15 a 39,9%; e Expressivo = 0 a 14,9%.

Na etapa seguinte, foi realizado o cruzamento dos dados individuais de cada autoridade portuária, com verificação do coeficiente de correlação de Pearson entre os indicadores analisados e respectivos índices de referência, bem como entre os próprios resultados disponibilizados. Posteriormente, esses dados foram comparados ao perfil médio global do setor portuário público federal – calculado como a média aritmética dos resultados obtidos pelas autoridades portuárias avaliadas – e ao perfil médio global do setor produtivo estatal (SPE), no qual o setor portuário federal (SPF) está inserido.

4. RESULTADOS

Considerando os dados observados no Gráfico 1 e na Tabela 1, referentes ao indicador 3140 – Garantia da auditoria interna, verifica-se que o SPF alcança escore médio global de 59,17%, o que indica nível intermediário de maturidade em governança no que se refere ao tema "auditoria interna". Nota-se, ainda, que esse desempenho está abaixo do parâmetro observado para o SPE, cujo índice médio foi de 81,34%.

Gráfico 1 – Alcance das autoridades portuárias no item 3140



Fonte: elaborado pelos autores.

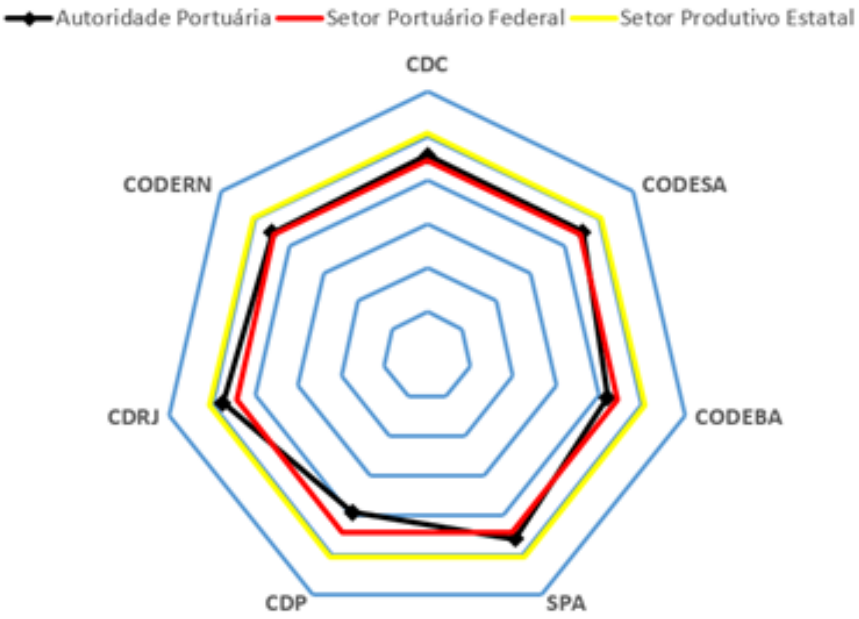
Tabela 1 – Escores das afirmativas componentes do indicador 3140, referente a auditoria interna, em relação às autoridades portuárias, ao SPF e ao SPE

Autoridade portuária	3141	3142	3143	3144	3140
CDC	1,0000	0,6600	1,0000	0,5750	0,8088
Codesa	0,0000	0,6600	1,0000	1,0000	0,6650
Codeba	0,4333	0,3200	0,5750	0,5750	0,4758
SPA	0,4333	0,3200	1,0000	1,0000	0,6883
CDP	0,4333	0,3200	1,0000	0,0500	0,4508
CDRJ	0,2667	0,8300	1,0000	0,0500	0,5367
Codern	0,5000	0,4900	0,5000	0,5750	0,5163
SPF	0,4381	0,5143	0,8679	0,5464	0,5917
SPE	**0,7768**	**0,7637**	**0,9417**	**0,7718**	0,8134

Fonte: elaborada pelos autores.

Já em observância aos dados do Gráfico 2 e da Tabela 2, referentes ao indicador 3120 – Garantia da *accountability*, verifica-se que o SPF atingiu escore médio global de 68,78%, o que indica nível intermediário de maturidade em governança no que se refere ao tema "transparência ativa da organização com as partes interessadas", situando-se próximo ao nível considerado aprimorado. Observa-se que cinco autoridades portuárias obtiveram escore superior à média do setor, o que evidencia avanços na implementação da *accountability*, em conformidade com a legislação vigente. Tal resultado contribui para a adoção de boas práticas de governança e gestão pública, fortalecendo os níveis de transparência institucional.

Gráfico 2 – Alcance das autoridades portuárias no item 3120



Fonte: elaborado pelos autores.

Tabela 2 – Escores das afirmativas componentes do indicador 3120, referente a *accountability*, em porcentagem, em relação às autoridades portuárias e ao SPF

Autoridade portuária	3121	3122	3123	3124	3120
CDC	1,0000	0,3950	1,0000	0,4500	0,7113
Codesa	1,0000	0,1500	0,7875	0,8786	0,7040
Codeba	0,8786	0,1500	0,8938	0,6357	0,6395
SPA	1,0000	0,0000	0,8938	1,0000	0,7235
CDP	0,7571	0,1500	0,6813	0,7571	0,5864
CDRJ	1,0000	0,0000	1,0000	1,0000	0,7500
Codern	0,7571	0,1500	0,8938	1,0000	0,7002
SPF	**0,9133**	**0,1421**	**0,8786**	**0,8173**	0,6878
SPE	**0,8787**	**0,4181**	**0,9019**	**0,8025**	0,8113

Fonte: elaborada pelos autores.

No tocante à correlação entre os escores dos itens associados a cada um dos indicadores observados, conforme demonstrado na Tabela 3, destaca-se a presença de duas correlações com coeficiente "r" superior a 0,7 para o indicador 3120, indicando um nível razoável de impacto direto dos itens 3121 e 3123 para a *accountability* nas entidades analisadas. Observa-se, ainda, que a relação entre os itens e respectivos indicadores-base apresenta níveis de correlação considerados de fracos a moderados, o que corrobora as informações apresentadas nesta pesquisa.

Tabela 3 – Coeficientes da correlação de Pearson entre as afirmativas 3121 a 3124 e o indicador 3120, e entre as afirmativas 3141 a 3144 e o indicador 3140

Afirmativa	Correlação com o indicador 3120	Afirmativa	Correlação com o indicador 3140
3121	0,7104	**3141**	0,4026
3122	-0,2017	**3142**	0,3552
3123	0,7599	**3143**	0,4858
3124	0,3814	**3144**	0,5705

Fonte: elaborada pelos autores.

5. DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Nesta seção, são apresentadas as discussões decorrentes da análise dos dados consolidados nos relatórios do Levantamento de governança e gestão públicas (Brasil, 2022), abordando os seguintes pontos: indicador 3140 – Assegurar a efetividade da auditoria interna; indicador 3120 – Garantia da *accountability*; e Correlação entre os indicadores 3120 e 3140.

5.1 INDICADOR 3140 – GARANTIA DA AUDITORIA INTERNA

Observa-se, conforme os dados da Tabela 1 e do Gráfico 1, que três autoridades portuárias obtiveram escore superior à média do SPF, o que indica que a atuação da auditoria interna nessas entidades está em consonância com as diretrizes estabelecidas pela legislação vigente e, por conseguinte, auxilia na adoção de boas práticas de governança e gestão pública. Contudo, nenhuma delas atingiu o escore médio do SPE, de 81,34%, no qual as Companhias Docas estão englobadas. Cabe destacar que o SPF não supera o SPE em nenhum dos indicadores analisados neste artigo, o que evidencia a existência de oportunidades de melhoria, tanto para o setor quanto para as autoridades portuárias individualmente.

Vale ressaltar que quatro autoridades portuárias obtiveram desempenho inferior à média do SPF, indicando que as instâncias superiores dessas empresas não dispunham, no período analisado, de informações suficientes para fornecer, de forma adequada, os meios e os recursos necessários à área de auditoria interna. Essa limitação pode ter comprometido a

efetividade da função e, consequentemente, impactado negativamente o resultado alcançado neste indicador, apesar de existir uma percepção mínima já consolidada sobre a importância da auditoria interna como elemento relevante da governança nessas organizações.

Quanto à participação da instância superior de governança na elaboração do Paint – item 3141, o SPF apresenta desempenho médio em nível intermediário, com percentual aproximado de 43,81%, significativamente abaixo do SPE, que alcança escore global de 77,68%. A partir desses dados, depreende-se que o nível de participação do conselho de administração ou órgão equivalente pode ter sido impactado por fatores contextuais, como o cenário pandêmico, ainda vigente no exercício de 2021, e as limitações das ferramentas de comunicação disponíveis à época. Levanta-se, assim, a possibilidade de lacunas na comunicação e no alinhamento de informações, principalmente no que tange a aspectos que envolvem objetivos estratégicos e prioridades; riscos críticos; e processos e atividades relevantes organizacionais.

Convém apontar o resultado apresentado pela Codesa, no que diz respeito à afirmativa 3141, cujo escore final foi igual a zero. Esse dado sugere a ausência de comunicação entre as partes envolvidas no processo de planejamento do Paint para o exercício de 2022. Levanta-se, assim, a hipótese de que pode ter havido entendimento equivocado quanto às funções da auditoria interna, por parte dos membros vinculados à respectiva instância superior, assim como fatores externos também podem ter contribuído para a ausência de integração adequada e efetiva na construção do documento.

No que se refere à percepção da instância superior sobre a entrega de serviços de auditoria interna que agregam valor à organização – item 3142, as autoridades portuárias apresentam desempenho relativamente próximo da média do SPF, com escore de 51,43%, situando-se em nível intermediário de desempenho. Nesse contexto, destaca-se que somente a CDRJ superou a média do SPE, cujo escore alcançou 76,37%. Esse resultado indica que, na CDRJ, os serviços de auditoria interna desenvolvidos são percebidos pela instância superior como recursos que proveem resultados concretos e contribuem de forma mais objetiva e direta para o fortalecimento da governança. Como exemplo, podem ser citados os serviços de auditoria interna que analisam o gerenciamento de riscos, os processos de governança e os controles internos, assegurando nível de razoabilidade quanto às informações prestadas à organização e aos controles externos, bem como provendo recomendações que se convertem em oportunidades de melhoria para os gestores de processo.

Consigne ao tema, as autoridades portuárias apresentam nível geral de percepção elevado, no que se refere ao acompanhamento dos resultados dos trabalhos de auditoria interna – item 3143. O SPF alcançou escore médio de 86,79%, classificado como nível de desempenho aprimorado. Destaca-se que cinco autoridades portuárias – CDC, Codesa, SPA, CDP e CDRJ – alcançaram escore máximo (100%) no item, o que indica que as instâncias superiores realizam monitoramento periódico das ações desenvolvidas pela Unidade de Auditoria Interna Governamental (UAIG). Além disso, essas instâncias demonstram capacidade técnica para opinar de forma fundamentada sobre os resultados dos trabalhos de auditoria interna, o que inclui tanto a elaboração dos relatórios de auditoria interna quanto o acompanhamento da implementação, por parte da gestão, das recomendações exaradas e das diligências

emitidas pela auditoria interna. As autoridades portuárias que apresentam escores em nível intermediário indicam a necessidade de aprimorar os mecanismos de acompanhamento dos trabalhos realizados pela auditoria interna. A gestão poderá precisar identificar e implementar oportunidades de melhoria, para que os serviços de auditoria interna gerem valor de forma mais efetiva e possibilitem a obtenção de benefícios mais relevantes do que aqueles verificados no período analisado.

Com relação à atuação da instância superior de governança na emissão de opinião sobre o desempenho da função de auditoria interna, item 3144, observa-se que o escore do SPF é de 54,64%, apontando desempenho intermediário, enquanto o do SPE atinge 77,18%. Nota-se, portanto, variação significativa entre os resultados das autoridades portuárias, devendo a emissão de opinião pela instância superior ser fundamentada no conhecimento dos resultados alcançados, especialmente por meio do Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade (PGMQ), cuja adoção contribui para a valoração da função de auditoria interna no ambiente organizacional e proteção dos ativos da companhia. Trata-se de prática que permite avaliar com maior precisão em que medida as atividades da auditoria interna têm, de fato, contribuído para reduzir a exposição das autoridades portuárias a riscos, sejam eles inerentes à operação ou decorrentes de fatores sistêmicos.

5.2 INDICADOR 3120 – GARANTIA DA *ACCOUNTABILITY*

Considerando os dados do Gráfico 2 e da Tabela 2, destaca-se tendência de homogeneidade no comportamento das autoridades portuárias, visto que cinco das sete avaliadas – CDC, Codesa, SPA, CDRJ e Codern – apresentam escores acima da média do SPF. Entretanto, o SPF permanece em nível abaixo do índice do SPE no indicador 3120, o que mostra a necessidade de visão mais equitativa sobre a relevância da *accountability* no fortalecimento dos níveis de governança implementados pelas organizações em questão.

Quanto à avaliação da capacidade das organizações de prestarem contas diretamente à sociedade, item 3121, o SPF obteve escore de 91,33%, superando o resultado do SPE, que foi de 87,87%. Destaca-se que todas as autoridades portuárias obtiveram escore acima de 70%, sendo que quatro delas – CDC, Codesa, SPA e CDRJ – alcançaram escore máximo de 100%. Esses resultados refletem positivamente na percepção da qualidade das prestações de contas realizadas por essas instituições às partes interessadas.

Considerando as informações referentes à publicação de extratos dos planos e dos respectivos relatórios de acompanhamento, item 3122, observa-se que o SPF ainda apresenta desempenho inexpressivo. Duas autoridades portuárias – CDRJ e SPA – registraram escore zero no item, indicando que existe grau elevado de dificuldade na transparência ativa e passiva das autoridades portuárias, no que diz respeito à divulgação de seus planos estratégicos e operacionais. O resultado observado pode ser atribuído ao fato de que, em 2021, as informações ainda se encontravam em fase de estruturação, como consequência da vigência do estado de emergência sanitária provocada pela covid-19. Esse cenário restringiu o movimento das equipes de trabalho em ambientes internos e exigiu o contingenciamento de recursos humanos, dificultando a consolidação e disponibilização das informações de

forma alinhada ao que determinam as Leis 12.527, de 18 de novembro de 2011 (Brasil, 2011), e 13.303/2016 (Brasil, 2016b).

No que diz respeito à publicidade e disponibilidade, por parte das organizações, de canal de denúncias formalmente estabelecido – o que inclui a existência de normativos que regimentam sua operacionalização e os procedimentos a serem adotados no tratamento dos dados, item 3123, o SPF e SPE apresentam-se bem próximos quanto aos escores alcançados. O fácil acesso das partes interessadas aos canais de denúncia disponibilizados pelas autoridades portuárias demonstra que as Companhias Docas estão atuando em conformidade com as diretrizes da Lei 13.467, de 13 de julho de 2017 (Brasil, 2017d). Essa prática contribui para a elevação do nível de governança, quanto aos aspectos de atendimento ao cidadão e à sociedade em geral.

Em relação ao estabelecimento de procedimentos para apuração de indícios de irregularidade, item 3124, observa-se que o SPF apresenta desempenho equivalente ao do SPE, indicando nível aprimorado quanto à existência de mecanismos formais para conduzir investigações e promover responsabilização de agentes públicos, quando o indício de irregularidade é comprovado. Destaca-se que três das sete autoridades portuárias – SPA, CDRJ e Codern – alcançaram o escore máximo, por disporem de área de corregedoria com estrutura organizacional definida e regulamento interno estabelecido, o que fortalece a credibilidade dos processos e assegura a condução das apurações de forma independente e isenta de interferências externas ao setor.

5.3 CORRELAÇÃO ENTRE OS INDICADORES 3120 E 3140

No tocante à correlação entre os escores das afirmativas apresentadas na Tabela 3, cabe destacar que os itens 3121 e 3123 apresentaram os valores mais elevados de correlação com o indicador 3120. Esse resultado indica uma atuação relevante da alta administração na garantia de níveis de governança minimamente satisfatórios, relacionados à prestação de contas e aos canais de comunicação. Entretanto, é importante observar que, pelo que revela o item 3122, a alta administração tem baixa percepção dos trabalhos de auditoria propostos e participa pouco da avaliação do desempenho dessas atividades, o que fragiliza os mecanismos de controle na governança e exige atenção especial.

Cabe registrar que a correlação relacionada ao indicador 3140, referente à efetividade da auditoria interna, encontra-se em nível considerado baixo, uma vez que nenhum dos coeficientes de correlação (“r”) alcançou um mínimo de ±0,7 (nível minimamente satisfatório). Diante disso, torna-se necessária maior atenção por parte das autoridades portuárias quanto à participação da instância superior de governança nas atividades de auditoria interna, de modo a garantir o cumprimento das diretrizes estabelecidas na IN SFC/CGU 3/2017, especialmente no que se refere à proteção dos ativos organizacionais da entidade. Essa participação é fundamental para fortalecer os mecanismos de governança e proporcionar subsídios de maior valor agregado na tomada de decisões, reduzindo o nível de exposição a riscos inerentes, conhecidos e evitáveis. Além disso, promove a consolidação de uma cultura de transparência nas informações referentes às ações realizadas por cada autoridade

portuária, fortalecendo os respectivos níveis de governança, tanto nas Companhias Docas quanto no SPF e no SPE como um todo.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em face do exposto neste artigo, evidencia-se que a auditoria interna, a *accountability* e a governança devem ser consideradas elementos indissociáveis no ambiente da gestão pública, uma vez que subsidiam a alta administração e a gestão nas tomadas de decisão, bem como contribuem para o alcance das metas estabelecidas nos níveis estratégico e operacional das organizações. Demonstrou-se que, dentro do universo amostral estudado, a CDC, a Codesa e a SPA obtiveram desempenho global superior ao SPF nos dois indicadores do TCU analisados no artigo, o que indica nível razoável de compreensão da função da auditoria interna para a gestão organizacional. Contudo, analisados os itens, ressalta-se a relatividade do resultado, no qual foram observadas discrepâncias que impactaram a conformidade da *accountability* e o respectivo desempenho da governança.

Os resultados apontaram que os níveis de correlação entre as autoridades portuárias, para os indicadores analisados, encontram-se em patamar mediano, revelando heterogeneidade no desempenho institucional. Tal cenário sugere diferentes graus de percepção, pelas instâncias superiores de governança, quanto à efetividade da auditoria interna e garantia da *accountability* em cada entidade. Diante disso, existe a necessidade de adoção de medidas mais direcionadas ao fortalecimento da estrutura organizacional e à capacitação das equipes de auditoria, bem como à melhoria dos mecanismos de governança, de maneira a fortalecer os controles e a transparência ativa dessas instituições.

Para estudos futuros, sugerem-se temas de pesquisa com os seguintes objetivos: *i)* estabelecer correlação entre os indicadores analisados neste artigo e outros relacionados ao tema "governança pública organizacional no setor portuário"; *ii)* correlacionar os demais índices analisados pelo TCU, afim de averiguar o grau de convergência entre eles e identificar possíveis relações de causa e efeito entre as partes avaliadas; e *iii)* investigar as boas práticas de auditoria interna adotadas pelas autoridades portuárias, em relação às implementadas por unidades de outras áreas da administração pública estatal.

REFERÊNCIAS

BARRETO, Ana Catarina Massano. **Auditoria interno no desempenho organizacional**. 2017. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Finanças) – Escola Superior de Ciências Empresariais, Instituto Politécnico de Setúbal, Setúbal, Portugal, 2017.

BICHIR, Renata Mirandola. Governança multinível. **Boletim de análise político-institucional**, Ipea, n. 19, p. 49-55, dez. 2018.

BOVENS, Mark; SCHILLEMANS, Thomas; GOODIN, Robert. Public *Accountability*. *In:* BOVENS, Mark; SCHILLEMANS, Thomas; GOODIN, Robert (ed.). **The Oxford Handbook of Public Management**. Oxford: Oxford University Press, 2014. p. 1-20.

BRASIL. [Constituição Federal (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 28 jun. 2024.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. Instrução Normativa Conjunta MP/CGU n. 1, de 10 de maio de 2016. Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo Federal. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, edição 89, 11 de maio de 2016a, p. 14. Disponível em: https://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/21519355/do1-2016-05-11-instrucao-normativa-conjunta-n-1-de-10-de-maio-de-2016-21519197. Acesso em: 25 jun. 2024.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. Instrução Normativa n. 3, de 9 de junho de 2017. Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, edição 111, 12 de junho de 2017a, p. 50. Disponível em: https://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/19111706/do1-2017-06-12-instrucao-normativa-n-3-de-9-de-junho-de-2017-19111304. Acesso em: 28 jun. 2024.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. **Manual de orientações técnicas da atividade de Auditoria Interna governamental do Poder Executivo Federal**. Brasília, DF: CGU, 2017b.

BRASIL. **Decreto n. 3.591, de 6 de setembro de 2000**. Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3591.htm. Acesso em: 30 jun. 2024.

BRASIL. **Decreto n. 9.203, de 22 de novembro de 2017**. Dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional. Brasília, DF: Presidência da República, 2017c. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03////_Ato2015-2018/2017/Decreto/D9203.htm. Acesso em: 30 jun. 2024.

BRASIL. **Lei n. 10.180, de 6 de fevereiro de 2001**. Organiza e disciplina os sistemas de planejamento e de orçamento federal, de administração financeira federal, de contabilidade federal e de controle interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2001. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/l10180.htm. Acesso em: 30 jun. 2024.

BRASIL. **Lei n. 12.527, de 18 de novembro de 2011**. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2011. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm. Acesso em: 1º jul. 2024.

BRASIL. **Lei n. 13.303, de 30 de junho de 2016**. Dispõe sobre o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias, no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 2016b. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/lei/l13303.htm. Acesso em: 30 jun. 2024.

BRASIL. **Lei n. 13.467, de 13 de julho de 2017**. Altera a Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, e as Leis nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974, 8.036, de 11 de maio de 1990, e 8.212, de 24 de julho de 1991, a fim de adequar a legislação às novas relações de trabalho. Brasília, DF: Presidência da República, 2017d. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/lei/l13467.htm. Acesso em: 1º jul. 2024.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Critérios gerais de controle interno na administração pública**: um estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em diversos países. Brasília, DF: TCU, 2009.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Levantamento de governança e gestão públicas**. Brasília, DF: TCU, 2022. Disponível em: https://www.tcu.gov.br/igg2021/. Acesso em: 28 jun. 2024.

BRASIL. Tribunal de Contas da União (Plenário). **Acórdão n. 2.164/2021**. Processo n. 011.574/2021-6. Acompanhamento. Acompanhamento dos índices de governança e gestão dos órgãos da Administração Pública Federal - Ciclo 2021. Relator: Ministro Bruno Dantas, 15 de setembro de 2021. Disponível em: https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/documento/acordao-completo/*/NUMACORDAO%253A2164%2520ANOACORDAO%253A2021%2520/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/0. Acesso em: 25 jun. 2024.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Referencial básico de governança aplicável a organizações públicas e outros entes jurisdicionados ao TCU**. 3. ed. Brasília, DF: TCU, 2020.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

CORDOVA, Bruna Cristina; AUGUSTIN, Francini Costa; JENKINS, Luiz Eduardo Croesy; SANTOS, Edicreia Andrade dos. Macrofunções do controle interno: um estudo nas instituições de ensino superior federal. **Revista Gestão e Secretariado**, São Paulo, v. 14, n. 1, p. 603-24, jan. 2023.

CRUZ, Cláudia Ferreira da. **Transparência da gestão pública municipal**: referenciais teóricos e a situação dos grandes municípios brasileiros. 2010. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, RJ, 2010.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. **Código das melhores práticas de governança corporativa**. 5. ed. São Paulo: IBGC, 2015.

INSTITUTO DE AUDITORES INTERNOS. **Definição de auditoria interna**. São Paulo: IIA, 2024. Disponível em: https://iiabrasil.org.br/ippf/definicao-de-auditoria-interna. Acesso em: 26 jun. 2024.

INSTITUTO DE AUDITORES INTERNOS. **Normas internacionais para a prática profissional de auditoria interna**. São Paulo: IIA, 2012. Disponível em: https://iiabrasil.org.br/korbilload/upl/ippf/downloads/normasinternaci-ippf-00000001-02042018191815.pdf. Acesso em: 26 jun. 2024.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. **Governance in the public sector**: a governing body perspective international public sector. Nova York: IFAC, 2001. Disponível em: https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/study-13-governance-in-th.pdf. Acesso em: 10 jul. 2024.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS. **ISSAI 20**: princípios de transparência e accountability. Tradução: Tribunal de Contas da União. Vienna: INTOSAI, 2016. Disponível em: https://www.tce.ba.gov.br/images/Controle_Externo/INTOSAI_P_20.pdf. Acesso em: 10 jul. 2024

KOPPELL, Jonathan G. S. **World rule**: accountability, legitimacy, and the design of global governance. Chicago: University of Chicago Press, 2010.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MOREIRA, Lúcia Helena. **Auditoria interna como instrumento de governança pública na dimensão controle**: estudo nas universidades federais brasileiras. 2015. Dissertação (Mestrado em Administração e Controladoria) – Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, CE, 2015.

PARANÁ. Tribunal de Justiça do Estado do Paraná. **Instrução normativa n. 56/2021**. Disciplina os procedimentos relativos às atividades de auditoria interna no âmbito do Poder Judiciário do Estado do Paraná. Curitiba, PR: TJ/PR, 2021. Disponível em: https://www.tjpr.jus.br/documents/18319/51219194/Instru%C3%A7%C3%A3o+Normativa+n%C2%BA+56+2021.pdf/097ab637-4b6d-2ceb-3559-10b4547eb69f. Acesso em: 29 jun. 2024.

PETERS, Brainard Guy. O que é governança? **Revista do TCU**, Brasília, v. 127, n. 1, p. 28-33, maio 2013.

ROCHA, Arlindo Carvalho; BIER, Clerilei Aparecida; ASSING, Thaisy Maria. A realização da accountability nas prestações de contas dos prefeitos catarinenses. **Revista do TCU**, Brasília, v. 149, n. 1, p. 217-244, jan./jun. 2022.

SILVA, Ronaldo Quintanilha da; ANGELI, Bruno Rosado de. Accountability horizontal: exercício da fiscalização parlamentar pela comissão covid-19 do Congresso Nacional. **Revista do TCU**, Brasília, v. 150, n. 1, p. 261-284, jul./dez. 2022.

SIU, Marx Chi Kong. Accountability no setor público: uma reflexão sobre transparência governamental no combate à corrupção. **Revista do TCU**, Brasília, v. 122, n. 1, p. 78-87, set. 2011.

Os conceitos e as interpretações emitidos nos trabalhos assinados são de exclusiva responsabilidade de seus autores.