



UNIVERSIDADE FEDERAL DA FRONTEIRA SUL
CAMPUS CHAPECÓ
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM EDUCAÇÃO
CURSO DE MESTRADO EM EDUCAÇÃO

TAMARA MARIA BORDIN

**AVALIAÇÃO DAS AUDITORIAS INTERNAS NO ÂMBITO DA
GESTÃO DE INSTITUIÇÕES PÚBLICAS FEDERAIS DE ENSINO
SUPERIOR (IFES): UM EXAME CRÍTICO DE SEU FUNCIONAMENTO E
EFEITOS**

CHAPECÓ, SC

2015

TAMARA MARIA BORDIN

**AVALIAÇÃO DAS AUDITORIAS INTERNAS NO ÂMBITO DA
GESTÃO DE INSTITUIÇÕES PÚBLICAS FEDERAIS DE ENSINO
SUPERIOR (IFES): UM EXAME CRÍTICO DE SEU FUNCIONAMENTO E
EFEITOS**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Educação da Universidade Federal da Fronteira Sul – UFFS, como requisito para obtenção do título de Mestre em Educação, sob a orientação do Prof.Dr.Vicente de Paula Almeida Junior.

CHAPECÓ, SC

2015

UNIVERSIDADE FEDERAL DA FRONTEIRA SUL

Rua General Osório, 413D

CEP: 89802-210

Caixa Postal 181

Bairro Jardim Itália

Chapecó-SC

Brasil

DGI/DGCI - Divisão de Gestão de Conhecimento e Inovação

BORDIN, TAMARA MARIA

AVALIAÇÃO DAS AUDITORIAS INTERNAS NO ÂMBITO DA GESTÃO DE INSTITUIÇÕES PÚBLICAS FEDERAIS DE ENSINO SUPERIOR (IFES): UM EXAME CRÍTICO DE SEU FUNCIONAMENTO E EFEITOS/ TAMARA MARIA BORDIN. -- 2015.

143 f.:il.

Orientador: VICENTE DE PAULA ALMEIDA JUNIOR.

Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal da Fronteira Sul, Programa de Pós-Graduação em Educação (PPGE) , Chapecó, SC, 2015.

1. POLÍTICA EDUCACIONAL. 2. NOVA GESTÃO PÚBLICA. 3. AUDITORIAS INTERNAS. 4. AVALIAÇÃO. 5. IFES. I. JUNIOR, VICENTE DE PAULA ALMEIDA, orient. II. Universidade Federal da Fronteira Sul. III. Título.

Elaborada pelo sistema de Geração Automática de Ficha de Identificação da Obra pela UFFS com os dados fornecidos pelo(a) autor(a).

TAMARA MARIA BORDIN

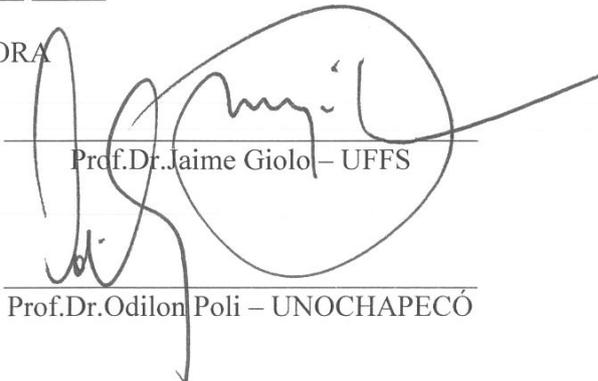
**AVALIAÇÃO DAS AUDITORIAS INTERNAS NO ÂMBITO DA
GESTÃO DE INSTITUIÇÕES PÚBLICAS FEDERAIS DE ENSINO
SUPERIOR (IFES): UM EXAME CRÍTICO DE SEU FUNCIONAMENTO E
EFEITOS**

Dissertação apresentada ao programa de Pós-Graduação em Educação da Universidade Federal da Fronteira Sul – UFFS para obtenção do título de Mestre em Educação, defendido em banca examinadora em 13/07/2015.

Orientador: Prof.Dr.Vicente de Paula Almeida Junior.

Aprovador em: 13 / 07 / 15.

BANCA EXAMINADORA



Prof.Dr.Jaime Giolo – UFFS

Prof.Dr.Odilon Poli – UNOCHAPECÓ

Chapecó, SC, 13 de julho de 2015.

Ao meu saudoso pai, Reinaldo Affonso
Bordin.
(in memoriam)

AGRADECIMENTOS

Meu primeiro agradecimento é a Deus, pois sem Ele nada seria possível.

À minha mãe, pelo exemplo e estímulo aos estudos, sempre ao meu lado me incentivando.

Ao meu orientador, Prof. Dr. Vicente de Paula Almeida Junior, pela atenção dispensada, por acreditar que esse sonho seria possível, pelas sugestões e conselhos, que muito contribuíram para o desenvolvimento deste trabalho.

Para meus queridos amigos do IFSC, em especial, João Clóvis, Guilherme Henrique, Danilo Nishida, Eudes Nadal e Margarete Carvalho, pelo apoio e compreensão nos momentos de ausência.

Aos docentes do Programa de Pós-Graduação Mestrado em Educação da UFFS pelo aprendizado, acolhimento e oportunidade de conhecê-los e de compartilhar os momentos de felicidade e aflição.

Aos docentes presentes na banca de qualificação e de defesa deste estudo, pelas contribuições pontuais que enriqueceram este trabalho.

Aos colegas do Programa de Pós-Graduação em Educação da UFFS, pelos momentos de companheirismo vividos, pelas angústias e alegrias compartilhadas e, sobretudo, pelas amizades construídas.

A todos os docentes e servidores que fazem parte do Programa de Pós-Graduação em Educação da UFFS, pelo zelo e profissionalismo com que conduzem o programa.

E a todos (as) que contribuíram de forma direta ou indireta na construção desta etapa de minha vida acadêmica e profissional, meus sinceros agradecimentos.

*De tanto ver triunfar as nulidades,
de tanto ver prosperar a desonra,
de tanto ver crescer a injustiça,
de tanto ver agigantarem-se os poderes nas
mãos dos maus,
o homem chega a desanimar da virtude,
a rir-se da honra,
a ter vergonha de ser honesto.*

Rui Barbosa

AVALIAÇÃO DAS AUDITORIAS INTERNAS NO ÂMBITO DA GESTÃO DE INSTITUIÇÕES PÚBLICAS FEDERAIS DE ENSINO SUPERIOR (IFES): UM EXAME CRÍTICO DE SEU FUNCIONAMENTO E EFEITOS

RESUMO

Este estudo tem como objeto efetuar uma avaliação da efetividade das auditorias internas nas Instituições Públicas Federais de Ensino Superior, tendo como principal objetivo contextualizar, verificar e discutir a concepção do modelo de auditoria interna inserida nas IFES, abordando o contexto histórico, político e social, avaliando sua efetividade quanto à contribuição de sua prática para a gestão educacional. Adotou-se o Método de Avaliação CIPP (*Context, Input, Process, Product*) de Stufflebeam (2003), envolvendo diversas técnicas de pesquisa: análise bibliográfica, análise documental e aplicação de questionários aos auditores e gestores. O estudo indica que o tema se insere no advento da Nova Gestão Pública, ou *New Public Management*. Esta nova concepção foi recepcionada por diversos países e instituições, defendida por diferentes Organismos Internacionais (UNESCO, Banco Mundial, FMI), influenciando a construção de estratégias e políticas, incluindo a área educacional, voltadas principalmente para a implementação da eficiência da gestão em países em desenvolvimento. Constata-se que, no Brasil, a NGP foi adotada com maior intensidade a partir dos anos 80, onde alguns princípios aparecem na Constituição de 1988. Aponta-se que a partir da NGP alguns mecanismos foram adotados a fim de tornar a administração pública mais eficiente, tais como o *accountability* (responsabilização/prestação de contas), descentralização de poderes, privatizações e auditorias internas. A prática da auditoria interna, a qual a administração pública vem perfilhando, traduz-se como uma ferramenta de verificação das práticas adotadas pela gestão, salvaguardadas através dos Princípios Constitucionais, principalmente o Princípio da Legalidade. Posteriormente, insere-se no texto conceitos, etapas, classificação e forma de trabalho das auditorias internas inseridas nas IFES. Como conclusão, destaca-se que há divergências regulamentais para as AI's, ausência de uma maior e mais eficaz capacitação dos auditores internos e uma subutilização da gestão sobre esta ferramenta.

Palavras-chave: IFES. Política Educacional. Nova Gestão Pública. Auditorias Internas. Avaliação.

AValiação DAS AUDITORIAS INTERNAS NO ÂMBITO DA GESTÃO DE INSTITUIÇÕES PÚBLICAS FEDERAIS DE ENSINO SUPERIOR (IFES): UM EXAME CRÍTICO DE SEU FUNCIONAMENTO E EFEITOS

ABSTRACT

The meaning of this work is evaluate the effectiveness of internal audit in federal public institutions of higher education, and his main goal is contextualize, evaluate and discuss the design of internal audit model implanted in the IFES, addressing the historical, political and social context, evaluating its effectiveness and regarding the contribution of educational management practice. It uses the CIPP evaluation method (Context, Input, Process, Product) of Stufflebeam (2003), with several research techniques: bibliographical analysis, document analysis and application of questionnaires to the Auditors and managers. The study indicate that the subject is part of the advent of New Public Management. This new approach was approved on several countries and institutions, defended by different initiatives (UNESCO, World Bank, IMF), influencing the construction of strategies and policies, including the educational area, and mainly to the implementation of management efficiency in developing countries. In Brazil, the NGP was adopted with high intensity about 80's, when some principles appear in the Constitution of 1988. At this time, some NGP mechanisms have been adopted in order to make the public administration more efficient, such as accountability (reports), decentralization of powers, privatization and internal audits. The practice of internal audit at public administration became a verification tool of practices adopted by management, ensuring by Constitutional principles, especially the principle of Legality. Ahead, in the text, concepts, classifications and variations of work of internal audits has entered in the IFES. As conclusion, there are regulatory differences about the AI's, careless with a largest and most effective training of Internal Auditors and a lack of management effort about this important tool.

Keywords: IFES. Educational Policy. New Public Management. Internal Audits. Evaluation.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Ilustração 1 - Princípios da Reforma Gerencial	29
Ilustração 2 - Papel das Auditorias nas Entidades	52
Ilustração 3 - Os níveis da Auditoria de Gestão	59
Ilustração 4 - Resumo dos 4 Es da auditoria de gestão	61
Ilustração 5 - Execução da auditoria	64
Ilustração 6 - Processo de auditoria	65
Ilustração 7 - Hierarquia dos controles federais	68
Ilustração 8 - As fontes documentais	75
Ilustração 9 - Quantitativo de IES Brasil	79
Ilustração 10 - Evolução Cursos e IES no Brasil	79
Ilustração 11 - Distribuição das IES no Brasil	80
Ilustração 12 - Organograma da CGU	95
Ilustração 13 - As habilidades técnicas dos profissionais que atuam na Auditoria Interna da sua Instituição são suficientes?	98
Ilustração 14 - Em sua opinião, a AI é utilizada como uma ferramenta de apoio à gestão?	99
Ilustração 15 - Você considera que obteve treinamento suficiente para desempenhar as atividades de AI nas IFES?	113
Ilustração 16 - O número de profissionais atuando na equipe de auditoria interna da sua Instituição é adequado para a realização das atividades com excelência?	115
Ilustração 17: O setor de auditoria interna na Instituição é conhecido pela comunidade (docentes, técnicos administrativos, discentes)?	117
Ilustração 18 - A comunidade interna tem conhecimento dos objetivos e do trabalho desenvolvido pela Auditoria Interna da Instituição?	118
Ilustração 19 - Considero que há pessoas suficientes atuando no setor de auditoria interna da Instituição	119
Ilustração 20 - Percebo, nos comportamentos dos demais setores, o comprometimento com os controles internos da Instituição	120
Ilustração 21 - Em sua opinião, qual é o percentual de melhor se adéqua as recomendações efetuadas pela auditoria interna da Instituição e que são implementadas pela gestão? (visão do gestor)	121
Ilustração 22 - Em sua opinião, qual é o percentual de melhor se adéqua as recomendações efetuadas pela auditoria interna da Instituição e que são implementadas pela gestão? (visão do auditor)	122
Ilustração 23 - Nível de satisfação do gestor em relação ao trabalho da AI	123

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Evolução do controle na Administração Pública no Brasil	46
Quadro 2 - Classificação dos Controles	47
Quadro 3 - Orientações da Administração Pública Gerencial	50
Quadro 4 - Compatibilidade Histórica entre Contabilidade e Auditoria	53
Quadro 5 - Possíveis classificações da Auditoria	55
Quadro 6 - Classificação da Auditoria, segundo SCI	57
Quadro 7 - Métodos, Objetivos e Intervenientes na Recolha de Dados	74
Quadro 8 - Vantagens e desvantagens de aplicar questionário	76
Quadro 9 - Amostragem Probabilística	78
Quadro 10 - <i>Corpus</i> para Análise Documental	82
Quadro 11 - Aplicação geográfica do questionário aos gestores	83
Quadro 12 - Tabulação e Codificação dos sujeitos da pesquisa	101
Quadro 13 - Auditorias realizadas na Instituição Alfa no ano 2014	108
Quadro 14 - Recursos Auditados pela UNAI ano 2014	109
Quadro 15 - Volume auditado x Gerido	109
Quadro 16 - Auditorias realizadas na Instituição Beta no ano 2014	110
Quadro 17 - Auditorias realizadas na Instituição Gama no ano 2014	112

LISTA DE SIGLAS

IFES: Instituições Federais de Ensino Superior.

CI: Controle Interno.

UFFS: Universidade Federal da Fronteira Sul.

TCU: Tribunal de Contas da União.

NGP: Nova Gestão Pública.

CIPP: Contexto, input, process, product.

APFI: Administração Pública Federal Indireta.

CLAD: Centro Latino Americano de Administração para o Desenvolvimento.

UNESCO: Organização das Nações Unidas para a Educação, a Ciência e a Cultura.

FMI: Fundo Monetário Internacional.

LDB: Lei de Diretrizes e Bases.

FHC: Fernando Henrique Cardoso.

MARE: Ministério da Administração e Reforma do Estado.

TQM: Gestão da Qualidade Total.

OCDE: Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico.

INEP: Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais.

IDEB: Índice de Desenvolvimento da Educação Básica.

PISA: Programa Internacional de Avaliação de Alunos.

SINAES: Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior.

UNAI: Unidade de Auditoria Interna.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	14
2. A CONFIGURAÇÃO DO ESTADO GERENCIAL: CARACTERÍSTICAS DA CONCEPÇÃO DE UM NOVO MODELO DE GESTÃO.....	22
2.1 A NOVA GESTÃO PÚBLICA: DIMENSIONAMENTOS NO ESTADO BRASILEIRO	31
2.1.1 Descentralização administrativa: caminho para a implantação da auditoria interna nas IFES	35
2.2 IMPLICAÇÕES DO NOVO MODELO DE GESTÃO NAS IFES.....	38
2.3 ENFOQUE DO CONTROLE NA GESTÃO DAS IFES NA PERSPECTIVA DA EFICIÊNCIA	43
2.3.1 Algumas incursões sobre o Controle Interno.....	44
2.3.2 O Controle Interno na Perspectiva da Reforma do Estado.....	49
2.3.3 Auditoria: conceito e importância desta ferramenta para a gestão.....	51
2.3.4 A Auditoria Interna inserida nas IFES	67
3 AVALIAÇÃO DAS AUDITORIAS INTERNAS NAS IFES: ASPECTOS METODOLÓGICOS	71
3.1 INSTRUMENTOS DE COLETA DE DADOS: A METODOLOGIA CIPP	72
3.2 A seleção por Amostra	77
3.3 Características Gerais da Amostra.....	79
3.4 Coleta de Dados e Amostra Pesquisada	81
3.5 Tabulação e Análise de Dados.....	85
4. AVALIAÇÃO DA AUDITORIA INSERIDAS NAS INSTITUIÇÕES FEDERAIS DE ENSINO SUPERIOR: ANÁLISE CRÍTICA.....	86
4.1 Análise documental através da metodologia CIPP: avaliação da efetividade da AI segundo a legislação e regulamentos.....	87
4.1.1 Pode-se aferir efetividade da AI com base nos regulamentos legais?	106

4.2 Análise documental através da metodologia CIPP: avaliação da efetividade da AI segundo documentos internos produzidos por auditores e questionário aplicado aos auditores.	107
4.2.1 Pode-se aferir efetividade da AI com base nos trabalhos desenvolvidos e na visão dos auditores internos das IFES?.....	113
4.3. Análise do questionário através da metodologia CIPP: avaliação da efetividade da AI segundo a percepção dos gestores das IFES.....	117
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	126
REFERÊNCIAS	129
APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO PARA GESTORES	136
APÊNDICE B – QUESTIONÁRIO PARA AUDITORES	140

1. INTRODUÇÃO

É como sintetiza o erudito Professor Jean Rivero - a democracia consiste não somente em escolher quem nos deve governar, mas escolher como queremos ser governados (GUERRA, 2011, p.102).

Com a epígrafe do Professor de Direito Administrativo Francês, Jean Rivero, descrita no livro intitulado “*Os controles externo e interno da Administração Pública*”, do autor Evandro Martins Guerra, introduz-se a importância pela maneira quanto ao tema “ser governado”. O incremento e discussão deste tema são relacionados ao avanço da democracia e do desenvolvimento do Estado de direito, fazendo com que a relação entre Estado e sociedade evolua, não se admitindo mais a antiga ideia de que o Estado tudo pode e o cidadão deve obediência.

Neste contexto de desenvolvimento e evolução de garantia de direitos, evolui a percepção da relevância dos controles, tanto interno quanto externo, na Administração Pública, como prerrogativa da garantia da legalidade dos atos, transparência e eficiência na administração e aplicabilidade dos recursos públicos. Ou seja, percebe-se que uma maneira eficiente de se governar, além de garantir os direitos à população, o Estado precisa governar com transparência, eficiência e legalidade de seus atos.

Aliado a evolução da garantia dos direitos, está a necessidade das organizações encontrarem meios para atingirem seus objetivos, melhorar seus resultados e fortalecer a gestão. Neste entendimento, busca-se ampliar sistemas que possam fornecer informações de forma rápida e precisa, evitando ações desnecessárias e equivocadas por parte dos administradores/gestores.

Os sistemas e ações implementados com tais propósitos são os sistemas contábeis, trazendo a diversas ramificações da contabilidade (custos, comercial, gerencial), os sistemas de controle interno, também diferenciado entre externo e interno e, ações como base de controle e fiscalização, através de auditorias internas.

Busca-se por meio do controle interno (C.I) e da Auditoria Interna (A.I) a segurança e transparência dos atos efetivados pela gestão pública. Tem-se o controle interno como o planejamento geral de uma instituição onde seus métodos são coordenados para que possam demonstrar confiabilidade e exatidão, oferecendo informações precisas, estimulando a eficácia nos processos e motivando a adesão de políticas eficientes (CALIXTO; VELASQUEZ, 2005,

p.64). Assim, diferenciado do Controle Externo, o qual é exercido pelo Poder Legislativo de cada Poder com auxílio do Tribunal de Contas da União (TCU), o CI é inserido em cada entidade, priorizando assegurar os Princípios Constitucionais que norteiam a administração pública, a saber: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

Notórios são os benefícios de obter um sistema de controle interno eficaz em qualquer instituição, seja ela pública ou privada. Dentre muitos, podem-se destacar os principais: (a) examinar a integridade, adequação e eficácia dos processos internos da instituição; (b) verificar as informações físicas, contábeis, financeiras, operacionais e patrimoniais da entidade (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2003); (c) garantir os melhores resultados com menor custo possível; (d) auxiliar os gestores na busca pela melhor alocação dos recursos públicos; (e) corrigir desperdícios, negligências, improbidades; (f) destacar as boas práticas da gestão, focando a eficiência, eficácia, efetividade e economicidade.

Por sua vez, a auditoria interna, de acordo com Castro (2013, p.432), tem sua origem no latim *audire*, que significa ouvir. O Conselho Federal de Contabilidade conceituou auditoria interna como “um conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo examinar a integridade, adequação e eficácia dos controles internos e das informações físicas, contábeis, financeiras e operacionais da Entidade” (NBC T 12/CFC).

No âmbito da Administração Pública Federal, o termo “auditoria interna” foi adaptado tornando-se abrangente, inclusive quanto ao profissional que pode exercer tal prerrogativa, podendo ser auditor não somente contadores, mas uma gama de outras profissões, inclusive mediante cargo comissionado.

Verifica-se, assim, a diferenciação entre CI e AI, bem como suas particularidades e importância para as Entidades e para a Administração Pública em geral, dotando de maior eficiência, transparência e efetividade os gastos e atos da gestão.

Desta forma, regulamentos foram promulgados para inserir sistemas de controle e auditorias internas nos órgãos dos três poderes, dentre eles, o Poder Executivo. Neste viés, insere-se na educação, através do Decreto 3.591/2000, Sistema de Controle Interno e Auditorias Internas, com objetivos previamente definidos. Com isso, a escolha por avaliar a efetividade da ferramenta da auditoria interna inserida no ambiente educacional foi motivada pela busca à compreensão da inserção neste ambiente, evidenciando seus objetivos e influências na gestão e na Instituição.

Assim, torna-se de extrema relevância que haja reflexões sobre a contribuição desta ferramenta para a gestão pública, bem como seja auferida a sua efetividade, porquanto muitos

estudiosos e gestores acreditam que a AI visa somente restringir a autonomia da gestão educacional, quando em verdade possui importância em outros aspectos e finalidades.

Nessa perspectiva, o estudo pretende responder o seguinte questionamento: As A.I's, inseridas no ambiente educacional através de regulamentação legal, são efetivas em sua proposta às IFES, agregando valor para à gestão, constituindo uma ferramenta que atenta aos Princípios Constitucionais? Além desse questionamento, o estudo possui outras questões investigativas que o orientam : **Qual a concepção, efeitos e processos das auditorias internas nas IFES?? Quais são as percepções dos dirigentes sobre os mecanismos de trabalho dos auditores internos inseridos nas IFES? A metodologia proposta por regulamentos jurídicos referente as auditorias internas aplicadas nas IFES tem contribuído para a eficácia da gestão destas?**

Partindo da perspectiva do fortalecimento da gestão através da AI, esta pesquisa percorre o tempo para conhecer a inserção desta ferramenta nas Instituições Federais de Ensino Superior, trazendo como um dos fatores a intensidade do processo de descentralização ocorrido na Administração Pública após o governo Collor.

Soma-se a este critério a promulgação de várias normas, entre eles a Lei 9.394/1996, que incumbe à União a prerrogativa da responsabilidade pelo ensino superior e também a publicação do Decreto 3.591/2000 que estabelece o Sistema de Controle Interno no Poder Executivo Federal, o qual prevê em texto

Art.14: As entidades da Administração Pública Federal Indireta deverão organizar a respectiva unidade de auditoria interna, com o suporte necessário de recursos humanos e materiais, com o objetivo de fortalecer a gestão e racionalizar as ações de controle (BRASIL, 2000, sem grifos no original).

Essa condição é evidenciada pelo fato das IFES serem consideradas no ordenamento jurídico e societário autarquias, fazendo parte das instituições que compõe a Administração Pública Federal Indireta (APFI).

No entanto, esta descentralização é de cunho estrutural, obtendo autonomia didático-científica, administrativa e de gestão financeira e patrimonial. Recebendo as IFES recursos financeiros da União, possuem a obrigatoriedade da prestação de contas sobre seus atos e da demonstração da aplicabilidade dos recursos públicos (BRASIL, 1988). Assim, o ensino superior ganha um viés de administração, focando a sua eficiência enquanto entidade pública.

Acrescenta-se a estes fatores estruturais, administrativos e jurídicos o crescimento, na última década, destas Instituições, algumas instigadas por programas de incentivo, como o Reuni¹, e a criação dos Institutos Federais de Educação Tecnológica, oferecendo uma ampliação no acesso ao ensino superior no Brasil.

Com isso, aumenta-se o número de servidores administrativos, corpo docente e discente, além de construção e desenvolvimento de novas estruturas para atendimento à população acadêmica. Para atender a esta nova demanda, o Governo Federal passa a destinar maior recurso para estas Instituições, exigindo dos gestores maiores responsabilidades e implantação de sistemas e fluxos que atendam aos Princípios Administrativos.

Desta forma, a AI instala-se nas IFES a fim de garantir-lhes o processo da legalidade dos atos da gestão e salvaguardar os princípios oriundos da Carta Magna.

O tema Auditoria Interna na Administração Pública tem sido objeto de vários estudos e trabalhos científicos nos últimos anos, em virtude da importância do resultado do trabalho para a sociedade, bem como as notícias de desvio e corrupção que estão sendo exposta pela mídia na Administração Pública.

Inseridos em um ambiente de competição e performatividade², as IFES são consideradas ambientes preponderantes para o crescimento de qualquer sociedade, tendo em vista seu caráter cognitivo e científico, ressaltando um processo de humano crítico e enfatizando os recursos financeiros que vem sendo distribuídos em condição de seu desenvolvimento. Ou seja, mediante o mundo econômico globalizado, que na contemporaneidade enfatiza a competição como base de desenvolvimento e qualidade, as IFES são instituições necessárias para se atingir tais resultados.

Dessa forma, orienta-se para o caráter administrativo que as IFES devem abarcar em sua gestão, reduzindo seu viés de “organização social” passando a serem intituladas de administração e assim sendo “[...] regidas pelas ideias de gestão, planejamento, previsão, controle e êxito” (CHAUI, 1999, p.06). Neste ínterim, alguns autores, como Chaui (1999) alega que as universidades estão ganhando cada vez mais reflexo de gestão empresarial em seus processos, gerando, muitas vezes, contradições no que tange suas finalidades e objetivos com as ações administrativas.

[...] Ao ser, porém, transformada numa organização administrada, a universidade pública perde a ideia e a prática da autonomia, pois esta, agora, se reduz à gestão de

¹ Reuni é o Programa de Apoio a Planos de Reestruturação e Expansão das Universidade Federais, tendo como principal objetivo ampliar o acesso e a permanência na educação superior.

² Sobre performatividade ver LIMA, 2012.

receitas e despesas, de acordo com o contrato de gestão pelo qual o Estado estabelece metas e indicadores de desempenho, que determinam a renovação ou não renovação do contrato” (CHAUI, 1999, p.05).

Um dos fatores que se pode atribuir esta alteração de visão é a Reforma do Estado, ocorrida no Brasil com intensidade em meados de 1990.

[...] Quando, portanto, a Reforma do Estado transforma a educação de direito em serviço e percebe a universidade como prestadora de serviços, confere um sentido bastante determinado á ideia de autonomia universitária” (CHAUI, 1999, p.05).

Nesta perspectiva da Reforma do Estado tem-se a auditoria interna como ferramenta de garantia das normas regulamentares no ambiente público, uma vez que esta vem a exercer um papel de aferição e fiscalização dos controles internos e atos oriundos da gestão. Para tanto, torna-se importante situar o contexto histórico e social que decorreu a Administração Pública ao longo do tempo, por diferentes abordagens, oriundas de mutações da sociedade e, conseqüentemente, do Estado, pois tais situações orientaram as mudanças na gestão das IFES e na inserção da AI neste ambiente. .

Destaca-se que até meados da década de 1970 a Administração Burocrática prevaleceu como um mecanismo de gestão que propunha a eficiência, uma vez que sua principal característica era a impessoalidade e a organização administrativa. No entanto, o que de fato ocorreu foi um desvio de conceitos, enfatizando a burocracia como algo lento, inchado e ineficiente.

Sobre este fator acrescentada-se as aspirações por mudanças, ocasionadas principalmente pelo fim da Segunda Guerra Mundial e a crise econômica que então chegava, verificando a necessidade de (re)inventar o Estado, uma vez que estava dotado de inaptidão governamental em resolver problemas sociais e se tornando pouco competitivo frente as novas demandas do mundo globalizado, necessitando assim, equipá-lo com ações mais eficientes mediante o cenário de mutações econômicas.

Neste contexto de mudanças surgiu a partir da década de 1970, a *New Public Management*, ou Nova Gestão Pública (NGP), pioneiras em países como Reino Unido, Estados Unidos, Nova Zelândia e Austrália, que tinha como principal pressuposto a garantia de tornar o Estado eficiente para as novas demandas da sociedade.

Este novo modelo da Administração é reflexo do ambiente empresarial, pois considera que as empresas estavam mais preparadas para enfrentar as tendências globalizadoras, novos

consumidores e exigências de mercado, sendo necessário “copiar” para a gestão pública as práticas por elas adotadas.

Com isso, vários mecanismos e conceitos foram introduzidos nas Instituições Públicas, inclusive nas educacionais. Um desses mecanismos é denominado *accountability* (prestação de contas/responsabilização), que visa à busca pela efetividade das ações dos gestores, aferindo resultado, transparência, controle da legalidade dos atos.

A partir desta nova abordagem administrativa, os gestores passam a ser avaliados em suas ações e pelos resultados alcançados, além dos mecanismos utilizados para o alcance de tais resultados. Estas premissas são características implícitas do novo modelo, enfatizando o *accountability*, a avaliação de desempenho e eficiência nos atos da gestão.(BROOKE, 2006; ABRUCIO, 1997; ABRUCIO, LOUREIRO, 2004; AFONSO, 2009; APPLE, 2013; ARAÚJO, CASTRO, 2011; FREITAS, 2013).

Para Azevedo (2004) esta “(des) regulação neoliberal” ganhou visibilidade nas políticas públicas postas na educação, argumentando que o desenvolvimento científico e tecnológico virou base para “forças produtivas” no momento em que atribui-se ao mercado a regulação das práticas educacionais, forjando “uma nova ortodoxia nas relações entre a política, o governo e a educação”.

Diante disso, sem transpor os pontos elencados que serão tratados no decorrer do processo de investigação, esta pesquisa possui como objetivo geral contextualizar, verificar e discutir a concepção do modelo de auditoria interna aplicada às Instituições Federais de Ensino Superior (IFES), abordando o contexto histórico, político e social de sua inserção, avaliando sua efetividade quanto à contribuição de sua prática para a gestão educacional.

Tendo em vista a busca por respostas aos questionamentos já citados, perfaz a escolha por um caminho metodológico adequado, ou seja, um método que garanta a possibilidade da validação da pesquisa.

Este método deve estar composto por problematizações e sua necessidade de transformá-la em questões. Remete-nos Gamboa (2013, p.95) que a dúvida é a grande precursora da obtenção do conhecimento, influenciando novas descobertas por meio da necessidade de buscar sentido perante o desconhecido. Assim, a ênfase é dada na pergunta, que deve ser “[...] clara, distinta e concreta de possibilidades de respostas” (GAMBOA, 2013, p.97). Dessa forma, utiliza-se da pesquisa como fator racional e sistemático, com o objetivo de auxiliar o pesquisador em sua investigação científica. Ainda

[...] os projetos de pesquisa se caracterizam por organizarem os procedimentos necessários para a elaboração do conhecimento científico sobre os objetos, fenômenos e problemas concretos, localizados no mundo da necessidade humana (GAMBOA, 2013, p.29).

Ao se utilizar a esfera metodológica, busca-se considerar um conjunto de diretrizes que nortearão a investigação (LESSARD-HÉBERT, GOYETTE, BOUTIN, 2008). Nesse sentido, para efetuar a avaliação da AI será adotado o Modelo de Avaliação CIPP (*Context, Input, Process, Product*) de Stufflebeam (2003) como quadro de referência para a avaliação nas suas várias dimensões. O modelo de avaliação CIPP apresenta um conjunto de pressupostos teóricos que importa destacar no sentido de compreender a adequação deste modelo ao objeto da investigação. Esta proposta centra-se, sobretudo, no caráter da avaliação como reflexão para a melhoria de processo de tomada de decisão numa instituição ou num determinado contexto, dado que compreende a avaliação como um processo pelo qual se delimitam, obtêm e fornecem informações úteis (COHEN, FRANCO, 2012; ANDRIOLI, 2010) que permitem julgar acerca das decisões possíveis, o qual é melhor evidenciado no capítulo 3.

Ademais, com o intuito de realizar o trabalho que aqui se propõe, este texto está organizado em quatro principais capítulos. No primeiro capítulo trataremos da configuração do Estado Gerencial, evidenciando a sua concepção e o caminho percorrido para a instalação da Nova Gestão Pública, abordando aspectos em nível mundial e, principalmente, nacional. Essa parte da produção trará aspectos da descentralização administrativa potencializada após a Reforma da Administração, trazendo este como aspecto preponderante para a inclusão da Auditoria Interna nas IFES. Nesta fase também será dado ênfase para a história e caminho percorrido pela A.I para então, estar inserida no ambiente educacional. Sendo assim, será abordada a historicidade do CI, focando esta ferramenta em ambiente público, abordando com maior relevância aspectos importantes sobre AI.

O segundo capítulo será efetuada uma caracterização das A.I's inseridas no ambiente educacional, regulamentações legais que a caracterizam e alguns procedimentos de trabalho adotado para execução das atividades, o que auxiliará e enriquecerá a percepção da forma como está assinalada esta ferramenta inserida nas IFES.

Por sua vez, o terceiro capítulo deste trabalho trará sobre o caminho metodológico que nos pautamos. Inicialmente, conceituamos e abordamos as técnicas e metodologias de recolha de dados que utilizamos para obter as informações necessárias para a composição desta pesquisa. Após, delimitamos o escopo de trabalho que adotamos. Para isso, selecionamos os documentos que irão compor o corpus da pesquisa, para efetuar a técnica de análise

documental, os atores os quais aplicaremos questionários, bem como as Instituições que farão parte da pesquisa para encaminhamentos das técnicas que iremos adotar.

Não obstante, no quarto e último capítulo desta pesquisa, iremos expor a análise dos resultados obtidos através da busca e obtenção das informações necessárias com a aplicação da metodologia e do referencial teórico trabalhado nos capítulos anteriores.

Ademais, através da composição do referencial teórico, das técnicas de recolha de dados aplicadas e o resultado obtido, estaremos compondo a avaliação efetuada nas auditorias internas inseridas nas IFES, procurando contribuir para a melhora desta ferramenta dentro do ambiente educacional.

2. A CONFIGURAÇÃO DO ESTADO GERENCIAL: CARACTERÍSTICAS DA CONCEPÇÃO DE UM NOVO MODELO DE GESTÃO

[...] A Reforma Gerencial visa implantar no país a administração pública gerencial; procura criar as condições institucionais para que os administradores públicos e os políticos administrem o Estado com mais autonomia e mais responsabilidade, e está apoiada em controles a posteriori: controle de resultados, controle social, controle por competição administrada (BRESSER-PEREIRA, 1998, p.163).

A epígrafe, extraída do livro *Reforma do Estado para a Cidadania: a Reforma Gerencial Brasileira na Perspectiva Internacional*, de Luiz Carlos Bresser-Pereira (1998), introduz este referencial e demonstra algumas medidas que foram estabelecidas a partir da Reforma Gerencial da Administração Pública. Nota-se as políticas de responsabilização e de controle, adotadas por meio do novo modelo de gestão com a prerrogativa da eficiência, eficácia e efetividade dos serviços públicos prestados aos cidadãos. Assim, a primeira parte desta pesquisa, orienta-se no sentido de percorrer a intensificação do zelo dos controles internos e da sua fiscalização por meio da auditoria interna, na administração pública, por intermédio da inserção de um novo modelo de gestão, enraizados em temas diferenciados como *responsabilização, efetividade e competição*. Portanto, ao buscar construir e dimensionar o uso da ferramenta da auditoria interna nas IFES parte-se de uma breve abordagem sobre a identificação e alteração em torno da perspectiva histórica e econômica que a Administração Pública teve ao longo do tempo, intensificada no Brasil a partir dos anos 90.

Além disso, é importante perceber algumas transformações da natureza do Estado numa perspectiva diacrônica, com a finalidade de compreender a relação com o surgimento do atual modelo de gestão administrativa na esfera educacional. Essas mudanças da natureza do Estado têm relação com as modificações na forma de gerir o ambiente educacional, e com as políticas públicas postas, pois conforme preconiza Azevedo (2004), o Estado é reflexo da sociedade de seu tempo e de tal, pelas representações sociais nela sinalizadas, executando políticas públicas de acordo com as necessidades de cada época. Logo, as mutações da sociedade direcionam as mudanças nas políticas públicas, principalmente as de cunho social, bem como a forma de gerenciá-las.

Para Deubel (2006, p.19), o Estado é uma instituição “*que formaliza unas reglas de juego em ámbitos que pretende regular*”. Para esse autor, o surgimento do Estado deu-se de maneira progressiva e inconsciente para resolver os problemas por ele denominados “*la crisis de la sociedad feudal*” (DEUBEL, 2006, p.20). Assim como ele, outros autores apresentaram teorias sobre o “Estado”. No entanto, este trabalho não visa tal debate, entretanto, torna-se importante compreender, ainda que brevemente, as principais mudanças relacionadas ao Estado, à administração pública e à política educacional.

Com a expansão do capitalismo que se seguiu à Segunda Guerra Mundial, o Estado-Providência passou a ser a resposta encontrada por muitos países para gerir contradições encontradas entre a esfera econômica e as necessidades sociais, como saúde e educação. (AFONSO, 2009, p.99). Visualizava-se no Estado-Providência o garantidor da “existência pacífica entre o capitalismo e democracia” (AFONSO, 2009, p.100). Como gestor global deste sistema, o Estado possuía a primazia de efetuar políticas sociais e de regulamentar os setores econômicos, com a finalidade de garantir a geração de riqueza, em sincronia com a redução das desigualdades sociais. Por conseguinte, todos esses fatos se refletiram nas políticas educacionais. Nessa perspectiva, o Estado-Providência prevê padrões mínimos de educação, não apenas com o objetivo de melhorar as condições sociais da população, mas por considerar um direito do cidadão.

Contudo, com o avanço de novas tendências de mercado, principalmente na área tecnológica, e a chegada de uma crise econômica de grande proporção³ (agravada pela crise do petróleo em 1973), houve o esgotamento do Estado-Providência⁴ (AZEVEDO, 2004). Somado a essa crise de proporções mundiais, Junquillo (2010, p.57) acrescenta a necessidade de mudança do Estado, em virtude de alguns fatores, como: “a crise fiscal do Estado”, a “inaptidão governamental para resolver problemas e atender demandas sociais crescentes” e o “fortalecimento do setor privado”. Nesse sentido, Bresser Pereira (1998, p.36) sistematiza a grande crise que provocou mudanças na maneira de governar o Estado, principalmente a crise fiscal e a consequente perda do crédito público, tornando-o um agente incapaz de gerir e financiar políticas públicas. Conseqüentemente, a intervenção do Estado passa a ser vista como um impedimento para a resolução de problemas emergentes (AFONSO, 2009, p.101).

³ Esgotamento do modelo de acumulação taylorista/fordista.

⁴ O Estado do Bem-Estar Social ou Estado-Providência (BALL, 2004) foi caracterizado por ser uma forma de organização estatal na qual o Estado era o principal protetor e defensor do aparato social, ficando ao seu cargo a regulamentação social e a garantia dos serviços públicos.

Junquillo (2010, p.58) acrescenta ainda que “[...] a inaptidão governamental para resolver problemas é que gera todo um conjunto de críticas ao modelo da Administração Pública Burocrática, que passa a ser tomada como causa para a lentidão, o inchaço, o emperramento, a inflexibilidade e a ineficiência do Estado”. Nesse contexto, no que se refere ao âmbito político, a crítica oriunda de setores liberais e conservadores reivindicava mudanças e “revalorização do mercado”, “reformulação das relações do Estado com o setor privado”, alterações no modelo de gestão e a “redefinição dos direitos sociais” (AFONSO, 2009, p.101). Para Ball (2004, p.1107), no que diz respeito aos cidadãos, alterava-se a situação, de dependência destes em relação ao Estado, para um papel de “consumidor ativo”. A partir disso, em alguns países, ocorreu, no Estado, a implementação do sistema liberal, o que, por consequência, resultou em modificações no modelo da gestão estatal. Esse sistema, de uma forma mais abstrata, prevê a dissociação entre Estado e mercado. Teoria que, segundo Azevedo (2004, p.19), “apregoa que o bem-estar e a igualdade constituem-se em pré-requisitos indispensáveis ao exercício pleno da individualidade e da liberdade”. Dessa forma, sustenta que o indivíduo possui direito à liberdade e livre escolha, não devendo haver intervenção estatal.

No âmbito educacional, a teoria liberal direciona o dever do Estado na regulamentação das diretrizes. Assim, a educação como política de cunho social deve ser fiscalizada pelo Estado, que detém seu monopólio (AZEVEDO, 2004, p.24). Contudo, foi a partir da vertente neoliberal, que um novo viés acerca do papel do Estado adveio. Embora apresente alguns direcionamentos vinculados à teoria liberal, ela é a mais discutida na contemporaneidade, principalmente no que preceitua suas influências nas políticas públicas educacionais, tendo em vista que, em decorrência da expansão do sistema capitalista, os neoliberais passam a defender um “Estado Mínimo”, ou seja, mais mercado e menos intervenção do Estado (AZEVEDO, 2004, p.12). Para os neoliberais “a intervenção estatal estaria afetando o equilíbrio da ordem, tanto no plano econômico como no plano social e moral” (AZEVEDO, 2004, p.12), infringindo nos princípios à liberdade e à individualidade, ou seja, para essa vertente, deve-se retirar do Estado o papel de coordenador da esfera econômica e social, deixando esta regulação por conta do mercado.

Nas palavras de Ball (2004, p.1112) “as instituições do setor público estão sendo *repensadas* como oportunidades de lucros”. Essa lógica é adotada para as políticas sociais, como as relacionadas à educação. O sistema neoliberal prevê a distribuição e transferência de responsabilidades com o setor privado, como aporte para a estimulação da competição,

objetivando a garantia da qualidade do ensino, embora, neste viés, o Estado ainda possua a detenção da regulamentação (AZEVEDO, 2004, p.15). Não obstante, percebe-se nas atuais políticas públicas educacionais o cariz do sistema neoliberal. Neste sentido, Ball (2004, p.1106) preconiza a mudança do “Estado como provedor para o Estado como regulador”, transferindo e compartilhando assim, as atividades sociais para o mercado operar, e o “Estado como auditor”, passa a ser responsável por controlar e avaliar os resultados.

Segundo Carvalho (2009, p.1140), a demanda por uma reinvenção do Estado surgiu com as diferentes formas de enfrentar a crise, “a mundialização ou transnacionalização do capital, a financeirização da economia, a reorganização produtiva de bases flexíveis, a remodelação da estrutura de poder e as novas formas de organização e gestão, tanto no setor privado como no público”. Para Barroso (2005, p.732) a principal característica desse modelo de gestão é a substituição de “um controlo directo e *a priori* sobre os processos, por um controlo remoto, e *a posteriori* baseado nos resultados”. Assim, o Estado passa a ser reconhecido como Estado-Regulador.

A gênese do Estado Regulador, no âmbito educacional, pode ser justificada pela prerrogativa de eficiência, qualidade e de “modernização” da educação, como cumprimento de ordem política neoliberal, enfatizando a liberdade da sociedade com relação ao controle do Estado (BARROSO, 2005; AFONSO, 2013). Destarte, insere-se no ambiente educacional o mecanismo de “medição” e responsabilização (*accountability*) pela qualidade do ensino ofertado. Assim, cria-se um caminho fértil para a introdução das avaliações em larga escala e a prestação de contas dos atores educacionais, muito em voga nos discursos das políticas públicas contemporâneas (AFONSO, 2013).

No plano administrativo, Azevedo (2004, p.14) alerta para um possível “inchamento” da máquina governamental. O Estado, como guardião dos direitos sociais, tende a não possuir receita suficiente para a demanda da sociedade. Assim, com o propósito de garantir a receita suficiente para a implantação e manutenção dos programas sociais, aumenta os tributos. O autor também preconiza que os agentes públicos tendem a estabelecer programas sociais de acordo com seus interesses, dotando de pouca efetividade as políticas públicas.

As medidas e mecanismos adotados pelo Estado Regulador e que servem de base para sustentar a Reforma do Estado estão amparadas no discurso “de critérios de modernização, desburocratização e combate à ineficiência estatal” (BARROSO, 2005, p.726). Dessa forma,

dentre as abordagens que a Reforma Gerencial inaugura ao Estado, Bresser-Pereira (1998) preconiza três principais:

- Aumentar a eficiência e a efetividade do Estado;
- Melhorar a qualidade das decisões estratégicas do governo; e
- Assegurar o caráter democrático da administração pública.

A Reforma se ampara do discurso de somar eficiência e democracia como base para uma gestão forte e transparente. Ainda nas palavras de Bresser-Pereira:

[...] Mais eficiente, porque torna viável a efetiva utilização dos meios mais adequados para se atingir os fins visados. Mais democrática, porque está orientada para o cidadão, e porque envolve o controle social por parte dos cidadãos organizados em conselhos formais e informais dos mais variados tipos (BRESSER-PEREIRA, 1998, p.112).

Outra característica que fez frente à Reforma foi a mudança de consumo da população, acostumada ao modelo fordista/taylorista⁵ de produção em massa. Com consumidores mais exigentes, o mercado viu-se diante de mudanças desejadas e estruturadas (SENNETT, 2012; ARAÚJO E CASTRO, 2011). Nesse viés, a cultura da população se desloca, determinando uma nova forma de pensar e agir na sociedade. Com isso, passa-se a questionar o Estado Burocrático, tido como ineficiente, e começa-se a argumentar para uma nova forma de gestão, contrapondo-se ao modelo weberiano. Assim, “os países passaram a utilizar estratégias de gestão que tinham como referência o modelo empresarial, e se baseavam em critérios de eficiência, de eficácia e de produtividade” (ARAÚJO E COSTA, 2011, p.83). A reforma, que se esperava do Estado, resumia-se a torná-lo mais eficiente, frente às novas demandas sociais e ao mercado global.

Surge então, por volta de 1970, mediante os vários debates de reforma política, o modelo de gestão pública gerencial, a *New Public Management*, Nova Gestão Pública (NGP),

⁵ O declínio do modelo taylorista/fordista foi causado principalmente pelos seguintes fatores: “1-A queda da taxa de lucro, dada, entre outros elementos causais, pelo aumento do preço da força de trabalho; 2- pelo esgotamento do padrão de acumulação taylorista/fordista de produção (que na verdade era a expressão fenomênica da crise estrutural do capital), dada pela incapacidade de responder a retração do consumo que se acentuava. Na verdade tratava-se de uma retração em resposta ao desemprego estrutural que então se iniciava; 3- hipertrofia da esfera financeira, que ganhava relativa autonomia frente aos capitais produtivos; 4- por uma maior concentração de capitais graças às fusões entre as empresas monopolistas e oligopolistas; 5- pela crise do Welfare States ou Estado do Bem-Estar-Social e dos seus mecanismos de funcionamento, acarretando a crise fiscal do Estado capitalista e a necessidade de retração dos gastos públicos e sua transferência para o capital privado; 6- incremento acentuado de privatizações, tendência generalizada às desregulamentações e à flexibilização do processo produtivo, dos mercados e da força de trabalho, entre tantos outros elementos que exprimiam esse novo quadro crítico” (ARAÚJO E CASTRO apud ANTUNES, 2011, p.85)

conceituada como um “conjunto de doutrinas globalmente semelhantes que, ao importar princípios e práticas da gestão empresarial, tem redefinido o conceito de gestão pública” (CARVALHO, 2009, p.1146). Sinteticamente, foram reformas do Estado ocorridas do contexto internacional a partir dos anos de 1970, baseadas no pensamento gerencialista administrativo. Pioneiros na implantação desse modelo de gestão são os países como o Reino Unido, os Estados Unidos, a Nova Zelândia e a Austrália, embora se perceba características da NGP em diversos outros países. Na Grã-Bretanha (ou Reino Unido), por volta de 1979, foi incorporada essa nova modalidade de gestão no governo de Margaret Thatcher. As principais características do modelo britânico de governar, segundo Junquillo (2010) se baseiam em três premissas: Redução do gasto e do setor público, principalmente através da implantação da Iniciativa do Gerenciamento Financeiro (IGF), um sistema que foi introduzido nos serviços públicos para efetuar controles gerenciais, cuja finalidade era obtenção de informações para a tomada de decisões, principalmente no que se refere à responsabilização do gestor sobre metas não alcançadas; criação da *Efficiency Unit* (Unidade de Eficiência): sistema de avaliações de atividades do setor público; terceirização de serviços públicos para a iniciativa privada.

No governo de Thatcher, pode-se perceber os primeiros sinais do gerencialismo adotado pela administração pública. Nota-se que o governo do Reino Unido preocupou-se intensamente com a eficiência da administração, focando os bons resultados através de mecanismos empresariais, como sistemas de avaliações de desempenho e, inclusive, transferindo alguns serviços para a iniciativa privada, entendendo que Thatcher faria melhor, reduzindo assim, os custos da gestão. Outro país a adotar esse modelo de gestão foi os Estados Unidos em meados 1980, por meio do governo Reagan. Eleito governador do Estado da Califórnia em 1966, Reagan inicia então, a nova prática da administração pública implantada por outros países. Entretanto, a maior intensidade de adoção nesta modalidade de gestão nos Estados Unidos deu-se no governo de Bill Clinton, em 1993, com o lançamento do programa *National Performance Review* (Revisão do Desempenho Nacional), com a premissa de “mais trabalho e menos custo”. (JUNQUILHO, 2010). Nesse programa, o papel do Estado passa de fornecedor para facilitador ou empreendedor, com vistas à maximização da utilização de recursos públicos em busca de maiores índices de produtividade e efetividade (JUNQUILHO, 2010, p.80).

O principal pressuposto do governo de Clinton não era a redução, mas a reinvenção do Estado, objetivando a implantação de estruturas empresariais para dentro da Administração

Pública. A conclusão de Bresser-Pereira (1998), nesse sentido, leva a reflexão sobre o canal idealizador que operava durante a crise da gestão dessa época:

[...] sempre que for possível dar liberdade aos indivíduos ou às empresas para agirem no mercado, tenderemos a ter uma alocação de recursos mais eficiente e um incentivo maior à criatividade e à inovação (BRESSER-PEREIRA, 1998, p.37).

Seguindo semelhantes parâmetros, outro país a adotar a Nova Gestão Pública como premissa de eficiência foi a Nova Zelândia, por volta de 1984. Assim como a Grã-Bretanha, a Nova Zelândia preocupou-se com a melhoria do seu desempenho estatal, focando na “melhoria da qualidade em sua prestação, de reforço da transparência das políticas estatais, de restrição aos gastos por meio de política fiscal e de maior capacidade para atender as demandas dos cidadãos” (JUNQUILHO, 2010, p.77). A nova gestão incorporada na Nova Zelândia estava direcionada à responsabilização (*accountability*), às privatizações e à qualidade, focando na relação custo/eficiência das políticas públicas, fator importante para determinar a competitividade em comparação com outras nações.

Destarte, destaca-se que tanto a Grã-Bretanha como a Nova Zelândia tiveram em comum a transferência de responsabilidades pelos serviços, que até então eram prestados pelo setor público, para o setor privado, através de privatizações, focando nos resultados da atividade. Também introduziram sistemas de aferição de desempenho e responsabilização, mecanismos utilizados para efetuar controles desses serviços. Na Austrália, a experiência iniciou-se por volta de 1980, com os mesmos propósitos dos demais países: aumento da eficiência e redução dos custos estatais. Contudo, apesar de semelhante nas demais abordagens, a sistemática australiana se difere na receptividade, por ser mais consensual. Documentos que versam sobre a reforma do Estado em outros países, como a Suécia, a França e a Itália, também foram encontrados. No entanto, embora dadas as premissas diferenciadas, em sua maioria são semelhantes às dos países destacados.

Embora tardias, as mudanças administrativas também ocorreram em países da América Latina, como é o caso do Chile e do México. No primeiro, a reforma administrativa possui outra conotação, diferentemente da que motivou os demais países: para os chilenos a necessidade da reforma visa, segundo Bresser-Pereira (1998), aperfeiçoar os recursos para melhor aplicá-los, considerando as novas demandas que o mercado impôs às instituições públicas. No México, nota-se que a administração gerencial não foi incorporada substancialmente. Não houve uma reforma gerencial propriamente dita; em alguns segmentos a

forma burocrática ainda prevalece. Entretanto, cada vez mais há sinais consistentes de que essa forma de gestão está sendo direcionada.

Neste contexto, as principais características do sistema empresarial que a NGP inaugura na agenda de políticas públicas, conforme a Ilustração 1, incluem:

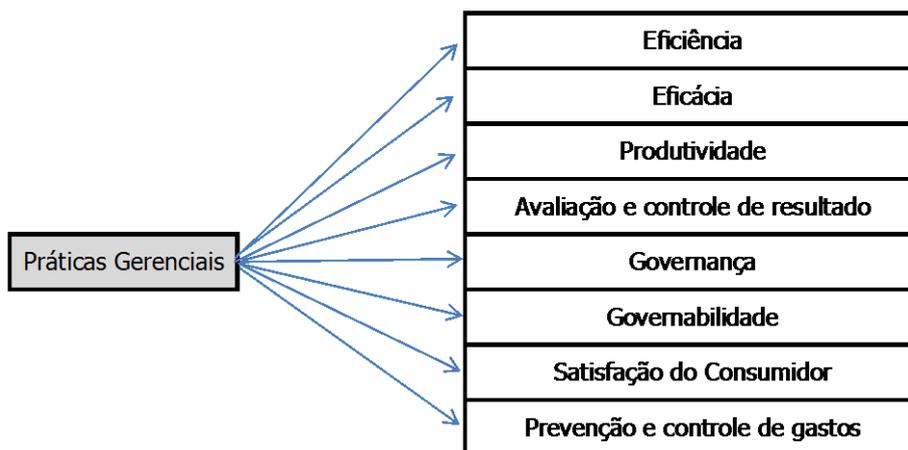


Ilustração 1 - Princípios da Reforma Gerencial
Fonte: da autora (2015)

Cada característica relacionada na Figura 1 preceitua os princípios que regem a Reforma. A *eficiência* é definida pela CGU (2001) como a relação entre os recursos disponíveis para melhor atingir os objetivos propostos, ou seja, está intrinsecamente associada ao fazer melhor (ações) com menos (recursos). O tema repercutiu no Brasil ao ponto de tornar-se um Princípio Constitucional, o Princípio da Eficiência, o qual é imposto ao agente público ao prestar suas ações com maior rendimento funcional (DI PIETRO, 2010; MEIRELLES, 2011), enfatizando assim a *produtividade* que passa a ser outro princípio do novo modelo de gerenciar o Estado. Já a *eficácia*, tem por principal finalidade verificar se os objetivos propostos pela Instituição foram atingidos em determinado período, e assim, identificar os fatores que dificultaram seu alcance ou que impediram a plena execução das ações relacionadas a eles.

Buscando identificar o grau de comprometimento e produtividade dos servidores públicos, a gestão passa a adotar a *avaliação e o controle de desempenho*. Essa metodologia de avaliação foi implantada com a finalidade de verificar a eficiência e o grau de desempenho dos servidores concursados (art.41, §1º, III da CF 1988).

O conceito de governança e governabilidade por muitas vezes é confundido. A *governança* oriunda da Reforma Gerencial considera a capacidade do Estado tornar, de forma eficiente e efetiva, as decisões tomadas (BRESSER-PEREIRA, 1998, p.109; CLAD, 1998), ou seja, a capacidade de um governo de implementar políticas. Por sua vez, na *governabilidade* o Estado Gerencial detém de uma maior capacidade de identificar os anseios da sociedade e transformá-los em políticas públicas, influenciadas pelo caráter democrático que a Nova Gestão enfatiza, garantindo assim uma maior participação da sociedade.

A Reforma Gerencial traz conceitos empresariais também para a relação entre Estado e indivíduo, tornando o “cidadão-cliente⁶” um consumidor dos serviços prestados pelas Instituições Públicas, prevendo avaliações⁷ para diagnosticar a qualidade do que está sendo oferecido, baseadas na *satisfação do consumidor*.

Com a prerrogativa de garantia de fidedignidade das ações e alocação dos recursos públicos, são enfatizados sistemas de coordenação e *controle*. Assim, a NGP institui três principais mecanismos de controle⁸: o Estado, o mercado e a sociedade civil (BRESSER-PEREIRA, 1998), cada um com suas formas de atuação, jurisdição e particularidades.

Outra mudança oriunda da nova Administração Pública diz respeito aos servidores públicos, que passam a ter funcionalidades de gerentes, semelhantes às das empresas privadas. Eles devem possuir a premissa de habilidades empresariais, focando resultados, debatendo as diversidades e objetivando a competitividade como forma de garantia de qualidade e eficiência, conforme Bresser-Pereira (1998):

[...] Ela [*Reforma Gerencial*] aprofunda e renova a Reforma Burocrática, propondo uma forma mais flexível e descentralizada de administrar os recursos humanos, e definindo um novo perfil para o servidor público, cuja ação deverá se concentrar na administração dos órgãos específicos do núcleo estratégico do Estado (particularmente as secretarias formuladoras de políticas públicas), e na gestão das agências reguladoras e executivas (BRESSER-PEREIRA, 1998, p.267).

Com o espaço descentralizado, o servidor público ganha maior autonomia, e com ela, maiores responsabilidades. Assim, passa a ser responsabilizado direta e indiretamente por sua conduta e atuação na gestão da *res pública*. Para Bresser-Pereira (2008, p.400) a orientação é

⁶ Muitos autores trazem, na nova concepção de administração gerencial, o cidadão como cidadão-cliente, tendo em vista os termos empresariais dotados deste sistema, embora para Bresser-Pereira (2008), esse termo esteja ligado ao reconhecimento dos direitos dos cidadãos.

⁷ As avaliações em larga escala em âmbito educacional são um exemplo de avaliação de serviços prestados, que têm a finalidade de diagnosticar o nível de qualidade da educação ofertada.

⁸ Propondo uma análise do controle interno, cada mecanismo de controle adotado pela NGP será elucidado em item específico para o tema.

tornar o servidor público mais autônomo e mais responsável: “mais autônomo com relação a normas rígidas e supervisão direta, mais responsável perante o núcleo estratégico do Estado e perante a sociedade”.

Todas essas características fazem parte de um novo modelo de gestão que possui como principal pressuposto a eficiência do Estado. No Brasil, a Reforma Gerencial permeou o governo do Presidente Fernando Henrique Cardoso, em meados de 1995, com implantação a do Ministério da Administração e Reforma do Estado (MARE). Mas, como esta Reforma se configurou no sistema político e administrativo do Estado Brasileiro, no que se refere à eficiência da gestão?

2.1 A NOVA GESTÃO PÚBLICA: DIMENSIONAMENTOS NO ESTADO BRASILEIRO

Para melhor caracterizar e aprofundar o entorno do processo de inserção da NGP na administração pública brasileira, torna-se importante contextualizar o processo histórico e político que perpassou a gestão no Brasil.

Assim como as principais regiões da Europa e da América Latina houve, no Brasil, em 1500, abarcados sob a cultura da Corte Real Portuguesa, fortes traços da Administração Patrimonialista, trazendo orientações e culturas de uma monarquia. A principal característica dessa administração pública era a não separação do patrimônio público do privado, ou seja, o Estado era visto como propriedade do soberano. Os cargos públicos também possuíam status de propriedade e sendo assim, pertenciam para as famílias de maior poder ou eram eleitos mediante a confiança do rei.

Junquillo (2010, p.99) destaca que as principais características da Administração Pública pioneira no Brasil estavam voltadas ao estilo patrimonialista de gerir. Também se ressalta o inchaço do quadro de funcionários da administração da época e a forma de ingresso no serviço público através de indicação, muitas vezes predominando interesses políticos, sociais e econômicos. Durante esse modelo de gestão imperava o desenho verticalizado de hierarquia, característica desse regime. No início do século XIX, essa modalidade de gestão passa a ser questionada, principalmente por ser considerada “incompatível com o capitalismo industrial e as democracias parlamentares” (BRESSER-PEREIRA, 1998, p.48). O Estado, assim, se vê pressionado a efetuar alterações em sua forma de governar, principalmente no que

diz respeito a combater o nepotismo e a corrupção, características desse modelo de administração.

Seguindo para a fase conhecida como República Velha (1889 a 1930), onde ainda imperava o modelo de gestão patrimonialista, inicia-se no Brasil um novo modelo de gestão, conhecida como Burocrática (1930 a 1985), com o governo do Presidente Getúlio Vargas. Evidenciando as características dessa gestão brasileira⁹, podem-se citar algumas iniciativas que compõem esta nova forma de administração presente no Brasil, que iniciou durante a Era Vargas:

- Realização de concurso para preenchimento de cargos públicos;
- Execução de inspeções no serviço público;
- Realização e elaboração de diagnósticos e estudos sobre a gestão;
- Elaboração de relatórios anuais encaminhados ao Presidente da República, contendo informações sobre a gestão e os serviços executados e os a executar;
- Conceituação e separação entre Administração Direta e Indireta;
- Criação das Autarquias, Fundações Públicas, Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista;
- Elaboração de políticas orçamentárias e de gestão de materiais (JUNQUILHO, 2010; ABRUCIO, 1997)

Para Cury (2010) a burocratização foi considerada como uma premissa da garantia da qualidade dos serviços prestados, já que possui como um dos pressupostos a impessoalidade. Todavia, não foi exatamente o que ocorreu. Distorcendo o processo conceitual e histórico da Administração Burocrática, o Estado passou a operar com a forma equivocada do contexto, revelando uma cultura administrativa “lenta, cara, auto-referida, autoritária, pouco ou nada orientada para o atendimento das demandas dos cidadãos” (BRESSER-PEREIRA, 1998, p.49). Nesse sentido, Osborne e Gaebler (1994) remetem a uma narrativa da situação administrativa, vislumbrada no contexto americano que reflete como a administração pública estava desenhada:

[...] o tipo de governo que se desenvolveu durante a era industrial, com suas burocracias lentas e centralizadas, preocupado com normas e regulamentos, sujeito a cadeias de comando hierárquicas, deixou de funcionar bem. Na sua época esses governos foram capazes de grandes realizações, mas ao longo do tempo se afastaram das nossas necessidades. Tornaram-se inchados, ineficientes, funcionando com

⁹ Maiores informações sobre as políticas incorporadas no Brasil no período que corresponde 1930-1985, ver Junquillo, 2010e Bresser-Pereira, 1998.

desperdício. E quando o mundo começou a mudar, não acompanharam essas mudanças (OSBORNE E GAEBLER, 1994, p.12).

Assim, primou-se por mudanças ligadas a um governo menos inchado, mais eficiente, voltado ao cidadão, composto por características do modelo empresarial, que obtinha resultados satisfatórios, muito embora, seja importante destacar que o setor privado visa o lucro, e o setor público, realizar a função social e atender aos interesses públicos.

Derrocada a gestão Burocrática no Brasil, inicia-se, em torno de 1985, uma nova fase administrativa, importante para o momento de crise fiscal que permeava a economia brasileira. Embora essa nova fase incorpore o período Presidencialista de José Sarney (1985), foi com Fernando Collor de Mello, em 1990, que se iniciam as reformas econômicas e de gestão estatal. Nesse ínterim, umas das principais características da forma de gestão abarcada no governo Collor foi o elevado aumento de privatizações de empresas estatais, configurando a desestatização (JUNQUILHO, 2010, p.136).

Com relação à crise política no século XIX, dentre outros tipos de crise que o Brasil passou (crise fiscal, social, econômica e administrativa), Bresser-Pereira (1998) afirma que foi desencadeada por três momentos importantes na história brasileira:

[...] primeiro, a crise do regime militar: uma nova crise de legitimidades; segundo, a tentativa populista de voltar aos anos 50: uma crise de adaptação ao regime democrático; e, finalmente, a crise que levou ao *impeachment* de Fernando Collor de Mello: uma crise moral (BRESSER-PEREIRA, 1998, p.41).

É importante ressaltar que o país já estava passando por uma conjuntura fiscal, econômica e social que era refletida mundialmente, porém, a crise política potencializou a crise brasileira, o que desencadeou o processo de gerencialismo da administração pública no país, num contexto de corrupção e nepotismo inserido no interior da alta Administração Pública Brasileira.

Embora neste período tenham sido dados passos importantes na caracterização de uma reforma gerencialista, foi no governo de Fernando Henrique Cardoso, a partir de 1995, que essa nova forma de gestão apresenta-se com maior intensidade. Na visão de Bresser-Pereira (1998, p.43), com vistas à crise que se instalava, tornava-se necessário efetivar um serviço público moderno, eficiente e voltado a atender as necessidades da sociedade com qualidade e de uma forma eficaz.

Em suma, o modelo gerencial da Nova Gestão Pública envolve uma modificação profunda do conceito burocrático de Administração Pública desenvolvido por Weber¹⁰. De acordo com Carvalho (2009, p.1146), a nova Administração Pública Gerencial, pautada no modelo da Nova Gestão Pública, tem como principais características: a descentralização, a privatização e a responsabilização; um tendencionismo de encontrar respostas no setor privado, tido como eficiente, trazendo para o setor público a forma de racionar os serviços e reduzir os gastos públicos (ARAÚJO E COSTA, 2011, p.89). Corroborando, Carvalho (2009, p.1155) analisa o novo modelo gerencial proposto, enfatizando que “a eficácia só pode ser obtida por meio do abandono da centralização e da concentração de poderes, ou seja, permitindo que as pessoas que estão diretamente em contato com os problemas tenham cada vez mais iniciativa e capacidade de decisão”.

No governo FHC, a primeira iniciativa, adentrando no ambiente gerencialista da administração, foi a criação do MARE – Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado. O principal objetivo do governo com a criação do MARE era “modernizar e aumentar a eficiência dos governos da União, dos Estados e municípios” (JUNQUILHO, 2010, p.140). Logo, percebe-se a Gestão Gerencial como uma opção do governo frente à crise deflagrada. Nesse ínterim, foram tomadas ações para minimizar os problemas oriundos de uma gestão tornada como ineficiente, tais como:

- Profissionalização dos servidores públicos;
- Busca de controle de resultados por meio de indicadores de desempenho;
- Descentralização administrativa (que já havia sido iniciada em governos anteriores, porém com números reduzidos);
- Adoção de técnicas de gestão oriundas do meio empresarial;
- Racionalidade dos gastos públicos (JUNQUILHO, 2010).

Neste universo, a forma mais visível de inserção do Brasil no contexto na NGP deu-se nos dois mandatos do governo Fernando Henrique, embora iniciada as ações de “modernização” em outros governos.

Decorrendo para o Governo Lula (2003), verificou-se a adoção das características do novo modelo de gestão no primeiro mandato, por meio da promulgação do Decreto 5.378/2005, criando o Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização (GESPÚBLICA) que,

¹⁰ O modelo de gestão pública weberiano tinha como principais pressupostos: procedimentos rígidos, forte hierarquia, organização burocrática, centralização de decisões, entre outras.

embora frágil no caráter de se enquadrar nas novas referências, logo promulgado, teve como finalidade “contribuir para a melhoria da qualidade dos serviços públicos prestados aos cidadãos e para o aumento da competitividade do País” (BRASIL, 2005). As principais abordagens gerenciais trazidas por meio da promulgação do Decreto 5.378/2005 não trazem novidade. Seus principais objetivos estão relacionados à promoção da governança e da eficiência; assegurar a eficácia e a efetividade da ação governamental e promover a gestão democrática, participativa, transparente e ética. (BRASIL, 2005). Esse regulamento pontua a avaliação de política pública e da gestão, fixando valores para medir a qualidade e a capacidade de atendimento ao cidadão de entidades estatais já existentes. Perfaz a avaliação como um caminho a ser percorrido para a mensuração da qualidade dos serviços prestado à sociedade.

Outra característica do novo modelo de gestão que se constituiu numericamente no país abrange o processo de descentralização administrativa, que obteve forte tendência principalmente após o governo Fernando Henrique Cardoso, alegando que as atividades sociais, como a educação, são mais bem controladas pela sociedade se forem descentralizadas (BRESSER-PEREIRA, 1998, p.105). Por meio dessa expectativa, a educação sinaliza um direcionamento de descentralização administrativa, amparado no discurso da eficiência e do controle, cada vez mais em voga no novo modelo de gestão inserido na administração pública. Desse modo, torna-se importante conhecer o processo descentralizador intensificado por meio da adoção da NGP no ambiente administrativo, para percorrer a inserção do controle interno nas IFES.

2.1.1 Descentralização administrativa: caminho para a implantação da auditoria interna nas IFES

Percorrendo o ambiente educacional e os novos direcionamentos adotados a partir do novo modelo de gestão, é importante elucidar o processo de administração descentralizada para o qual entidades educacionais como as IFES estão voltadas, visando à eficiência e ao controle dos atos administrativos. Assim, descentralização¹¹ é definida como “transferência de autoridade e responsabilidade, no que diz respeito a funções públicas, do governo central para governos locais ou intermediários, para organizações governamentais semi-independentes e/ou para o setor privado” (ALMEIDA apud WORLD BANK, 2005, p.30). Sinteticamente, Di

¹¹ Di Pietro (2010, p.410) diferencia a descentralização como sendo a “distribuição de competências de uma para outra pessoa física ou jurídica”. Já a desconcentração é considerada “uma distribuição interna de competências, ou seja, uma distribuição de competências dentro da mesma pessoa jurídica”.

Pietro (2010, p.410) diferencia a descentralização política e a administrativa. Para a autora, a descentralização política ocorre quando o ente descentralizado possui maior autonomia em suas ações, exercendo atribuições próprias. É o caso, por exemplo, dos Estados-Membros e dos Municípios que possuem competência legislativa peculiar, estando apenas subordinados à Constituição Federal. Por sua vez, a descentralização administrativa, na visão de Meirelles (2010, p.802) é “atribuir a outrem poderes de Administração”, ou seja, a entidade dotada desse poder possui a prerrogativa do exercício de determinado serviço público.

Nestes termos, alguns “serviços” de cunho social, como os da educação, são exercidos por entidades de caráter descentralizado. No entanto, para aprofundar este entendimento, faz-se necessário compreender, ainda que sumariamente, o processo histórico e político da administração descentralizada, trazendo-a para a contemporaneidade do Estado brasileiro. Pode-se considerar que a gênese do poder descentralizador brasileiro iniciou com a imposição da Corte Real Portuguesa ao Brasil, em 1500, e a consequente divisão dos territórios em capitânias hereditárias¹², em que, embora o Estado Português ainda fosse o detentor das colônias, manutenção e administração das terras eram feitas pelos donatários.

Mesmo com os investimentos e as divisões de terras brasileiras em capitânias, os donatários não conseguiam combater sozinhos as invasões e ameaças internas (indígenas) e externas (franceses). Sendo assim, em 1548, o Rei de Portugal altera o modelo de gestão descentralizada para centralizada, com a nomeação do Governador-Geral, Tomé de Souza, para que evitasse ameaças de invasão por povos internos e externos ao Brasil e assim, garantisse o reinado português (JUNQUILHO, 2010).

Este processo histórico ilustra os motivos que fizeram o Estado Brasileiro adotar, naquela época, o controle centralizador de poder. Porém, com as novas demandas sociais e políticas, este modelo passou por alterações, principalmente no âmbito da estruturação política e administrativa. Desta forma, decorrendo sobre o processo histórico da monarquia brasileira, percebe-se que o maior fulcro ao processo de descentralização se fez no Estado a partir da implantação da Nova Gestão Pública. Para Bresser-Pereira (1998, p.104) a Reforma Gerencial que possui um viés democrático, tende a enfatizar processos de gestão descentralizada, enfatizando o controle social feito pelos cidadãos. Ou seja, além de tornar a administração eficiente (pois considera que o Estado deve se preocupar com políticas e regulamentação

¹² Sinteticamente, as capitânias hereditárias foram divisões de terra brasileiras doadas a particulares pelo Rei com o propósito de colonizar o Estado e assim, evitar invasões.

estratégica e não mais com a execução de algumas atividades) o controle social é muito mais efetivo, embora, para Almeida (2005) o Brasil, hoje, viva uma política descentralizadora com aparatos de centralização

[...] do, ponto de vista das relações intergovernamentais, a federação brasileira é um arranjo complexo em que convivem tendências centralizadoras e descentralizadoras, impulsionadas por diferentes forças, com motivações diversas, produzindo resultados variados (ALMEIDA, 2005, p.29).

Percebe-se, portanto, que a concepção de poder descentralizador, no Brasil, não foi totalmente discutida e regulamentada. Ainda imperam dúvidas quanto ao modelo atual de gestão, principalmente quanto à sua autonomia (ABRUCIO, 2005; ALMEIDA, 2005; SOUZA, 2005).

Importante também é entender o motivo principal de instaurar um modelo de Estado descentralizado em âmbito administrativo. Para Abrucio (2005, p.41) há três grandes tendências conflituosas que auxiliaram na concepção desse modelo de estrutura brasileira: “pressões para melhorar a economia, a eficiência e a efetividade”; “aumento de demandas por maior autonomia dos governos” e o “aumento quanto ao relacionamento e a interferências de organismos internacionais na esfera pública e na gestão”. Nota-se a dificuldade de transformar a gestão administrativa em estruturas totalmente descentralizadas, impulsionada, principalmente, pelas expressivas desigualdades sociais, econômicas e estruturais das regiões brasileiras e pela ausência de capacidade administrativa de alguns entes, no que se refere ao âmbito fiscal e administrativo (ARRETCHE, 1999, p.112).

Assim, no Brasil, a política de descentralização toma proporções maiores tendo em vista a baixa capacidade de muitas instituições em arcarem com seus custos fiscais, desigualdades regionais e prioridades governamentais, tornando, assim, algumas propostas de descentralização de âmbito sociais desinteressantes. Tal levantamento tende a justificar o porquê de algumas ações adotadas pelo Estado serem centralizadas e outras descentralizadas. É o que argumenta Bresser-Pereira (2008, p.400), alegando que a descentralização não é total. A formulação de políticas, com a adoção da Reforma Gerencial, é centralizada; a descentralização passa a ser perfilhada para a execução dos serviços ao cidadão. Deste modo, a administração pública dividiu-se em diferentes órgãos com a finalidade de melhor atender ao interesse coletivo da sociedade civil. A estrutura administrativa é dividida em Direta e Indireta, em relação à centralização e à descentralização de atividades administrativas.

[...] Art.4º do Decreto-Lei 200/1967: A Administração Federal compreende:

- I) A Administração Direta, que se constitui dos serviços integrados na estrutura administrativa da Presidência da República e dos Ministérios;
- II) A Administração Indireta, que compreende as seguintes categorias de entidades, dotadas de personalidade jurídica própria:
 - a. Autarquias;
 - b. Empresas Públicas;
 - c. Sociedades de Economia Mista;
 - d. Fundações Públicas” (BRASIL, 1967).

O contexto educacional possui o cariz descentralizado de administração pública. As IFES são instituições autárquicas instituídas por lei própria, vinculadas ao Ministério da Educação, que detém seu poder de regulamentação. Para Shiroma, Morais e Evangelista (2007, p.98) o Estado brasileiro mescla aspectos de descentralização e centralização no ambiente educacional. Para as autoras, a descentralização pode ser compreendida através das políticas de responsabilização pela eficiência e decisão operacional específica. Por outro lado, propõe autonomia, mas limita-a em seu sentido financeiro.

Com a descentralização da administração, aumenta-se a preocupação com o controle sobre os gastos públicos, uma vez que a União transfere recursos para órgão e Instituições do governo, como as IFES. Com isso, surge o papel da auditoria interna na Administração Indireta com a principal finalidade de salvaguardar a legalidade e os Princípios Constitucionais e a eficiência da aplicabilidade dos recursos públicos, assunto a ser explorado mais adiante neste trabalho. Deste modo, ressalta-se que a preocupação com esta seção foi pautar as características principais da Reforma do Estado, discorrendo sobre seu dimensionamento no contexto brasileiro, enfatizando o processo descentralizador da administração que caracterizaram o ambiente educacional (IFES), servindo de terreno fértil para a regulamentação da inserção da auditoria interna. A partir destes apontamentos torna-se importante questionar: *Quais as implicações do novo modelo de gestão para as IFES? Que debates têm sido produzidos com a inserção da NGP neste contexto?* Tais questões serão analisadas na próxima seção.

2.2 IMPLICAÇÕES DO NOVO MODELO DE GESTÃO NAS IFES

Ao propor estabelecer um paralelo entre as práticas oriundas da Nova Gestão Pública e a interface educacional, e mais propriamente o ensino superior, opta-se como ponto de partida a descrição, de uma forma sintética e objetiva, das demandas políticas e administrativas em determinados períodos da história brasileira.

Nesta perspectiva, o período que corresponde entre a Primeira República (1889-1930) e o Estado Novo (1930-1945) enfatiza que as políticas públicas referentes ao ensino superior no Brasil estavam voltadas para uma democratização elitista, reiterando um viés direcionado para o acesso a esta etapa de ensino pelas classes dominantes (OLIVEIRA, 2013, p.274).

Entre a década de 70 e 80 o avanço na discussão referente ao ensino superior se deu, basicamente, quanto à democratização e a universalização do ensino. Posteriormente, a partir dos anos 80, intensifica-se o posicionamento crítico, levando alguns pesquisadores a produzirem ensaios teóricos com vistas aos temas: “democratização, poder, acesso, autonomia, avaliação, expansão/privatização” (OLIVEIRA, 2013, p.293), que envolvem a gestão das Instituições de Ensino Superior Brasileiras.

A partir dos anos 90, com as marcas do sistema neoliberal, a gestão educacional passa a incorporar mecanismos e práticas oriundas do sistema empresarial, como aporte para o desenvolvimento nacional, ressaltando a necessidade de mais profissionais para o mercado de trabalho. Assim, entre outros aspectos há, nas considerações de Azevedo (2004), uma relação mútua entre os princípios decorrentes da Reforma Administrativa do Estado e as políticas educacionais que vêm sendo implementadas.

Adentrando no processo social, e levando em consideração a dimensão do contexto educacional como um todo, os novos objetivos para a política pública da educação tornaram-se necessários para uma “estratégia de regulação da reforma, fundamental para o sucesso da aprendizagem e a melhoria da qualidade da educação” (ARAÚJO E CASTRO, 2011, p.83), uma vez que o sistema educacional passa a ser entendido como um fator essencial para a competitividade em um mundo globalizado. Desta forma, seguindo os ditames no novo modelo de gestão pública, a educação, como um campo da política social, passa a ser entendida e regulamentada com vistas ao atendimento e desenvolvimento de um mundo globalizado (ARAÚJO E COSTA, 2011), sem abdicar dos novos rumos e mudanças pelas quais a administração e a sociedade estavam passando.

Para Sander (1995, p.60), o Brasil está vivenciando a intensificação da “economia da educação” e o “investimento do ser humano”, por meio do que, aspectos da Teoria Administrativa estão sendo inseridos na gestão educacional. Avançando, esse autor argumenta sobre a necessidade e o desafio de preparar gestores educacionais tendo em vista um

“paradigma multidimensional¹³”, visualizando a complexidade do sistema educacional na contemporaneidade (SANDER, 1995, p.68) e preparando esses gestores para a demanda que está posta.

Segundo Carvalho (2009, p.1153) “o novo modelo de gestão pública, no campo educacional, caracteriza-se por novas formas e combinações de financiamento, fornecimento, regulação e controle”. Esse novo modelo passa a incorporar a agenda política com o propósito de “garantia de sucesso escolar” (ARAUJO E CASTRO, 2011, p.90) e competitividade entre os países, preconizando a efetividade das políticas públicas educacionais para este atendimento. Assim, as principais estratégias do novo modelo de gestão na área educacional dizem respeito ao empoderamento (*empowerment*), à responsabilização (*accountability*), avaliação e controle, artifícios próprios do meio empresarial que passam a fazer parte da nova estrutura e vocabulário das ações da gestão educacional. Araújo e Castro (2011, p. 92) esclarecem que o empoderamento (*empowerment*)¹⁴, muito embora não tenha uma definição precisa, materializa-se “nas escolas a partir do momento em que, através das instâncias colegiadas, os cidadãos têm o poder ou a autonomia para planejar, acompanhar, controlar e avaliar, de forma direta, as ações deliberadas”. Ou seja, é o ambiente educacional permitindo ao contexto externo à educação adentrar e decidir sobre o direcionamento da práxis e dos rumos das políticas educativas.

No que diz respeito ao mecanismo de avaliação externa¹⁵ adotada no sistema educacional, é importante mencionar os diversos debates ocorridos sobre os rumos das políticas públicas educacionais, os quais desencadearam várias conferências¹⁶ com o propósito de definir os direcionamentos para a educação, alarmada pelos baixos níveis de qualidade e eficiência avaliados. Neste novo contexto, os Organismos Internacionais (UNESCO, FMI, Banco Mundial, etc.) inserem-se intensamente na educação, gerenciando novos parâmetros a serem

¹³ Segundo Sander (1995, p.68) o “paradigma multidimensional” corresponde a quatro competências importantes orientadas ao gestor: competência econômica define-se em termos de eficiência para maximizar a captação e utilização de recursos econômicos e financeiros; competência pedagógica reflete a eficácia do administrador para formular objetivos educacionais e propor a consecução destes; a competência política é oriunda do talento do administrador na percepção do ambiente externo e revelar sua efetividade para definir estratégias de ação para a satisfação das necessidades e demandas sociais e políticas e; competência cultural, revelando a capacidade para propor soluções e implantá-las sob a ótica da relevância, tendo em vista a satisfação da comunidade educacional e da sociedade.

¹⁴ Exemplos de estratégias de empoderamento nas escolas são os Grêmios Estudantis, Conselhos de Classe, Conselhos Escolares, Assembleias Gerais, entre outros mecanismos de decisão.

¹⁵ A avaliação adotada como estratégia e oriunda do gerencialismo faz alusão à externa, ou em larga escala, como conceituam alguns autores.

¹⁶ Cita-se, como exemplo de conferências desenvolvidas com o propósito de definição dos rumos da educação: Conferência de Jomtien, na Tailândia (1990); Conferência de Santiago (1993); Cúpula Mundial de Educação em Dakar (2000), entre outras.

seguidos pelos Estados. No ambiente universalizador dos novos rumos da educação, tais entidades inserem o gerencialismo com a finalidade de orientar a política pública educacional, com novas ações e posturas a serem implantadas e/ou implementadas. Novos mecanismos são incorporados às políticas com o objetivo de mensurar a qualidade do ensino ofertado.

Para Charlton (2002), a gestão pela garantia da qualidade é um artefato da engenharia, créditos destinados a William Edward Deming, considerado o responsável pela melhoria nos processos produtivos e criador da TQM¹⁷ (*Total Quality Management*), ou Gestão da Qualidade Total da era pós-1945. Porém, este visa a excelência do “produto”. Assim, a gestão da qualidade passa a ser desenvolvida por contadores/auditores com vistas a excelência do “processo”. Desta forma, iniciam-se às adaptações para as Instituições de Ensino, que começam a adotar largamente o termo qualidade como possível mensuração de excelência dos processos por elas desenvolvidos.

[...] o uso cada vez mais frequente do termo “qualidade” no discurso institucional é uma evidência de que o controle do Estado sobre Universidade será substancialmente alcançado por uma versão de “garantia de qualidade” auditável¹⁸ (CHARLTON, 2002, tradução nossa).

Assim, trazendo para o ambiente educacional e focando na sua práxis, criam-se mecanismos para mensurar a qualidade dos sistemas de ensino, como as avaliações em larga escala¹⁹ (também conhecidas como avaliações externas), que possuem o viés de medir, estatisticamente, o desempenho dos estudantes das escolas e assim, orientar as novas determinações da política educacional. Afonso (2009, p.40) alerta para o sentido direcionado na prática de avaliar, pois ela pode ser utilizada tanto para desenvolver processos pedagógicos como para ser um instrumento de direção e controle no ambiente educacional. O mesmo entendimento é demonstrado por Freitas (2007, p.344) e Esteban (2012, p.576) que entendem os sistemas de avaliações como um mecanismo de controle, a fim de diagnosticar a qualidade do ensino ofertado e assim, basear-se para tomar decisões.

¹⁷ A TQM contrasta com inspeções de controle de qualidade da linha de montagem tradicionais que incidem sobre o testar os produtos completo rejeitando itens defeituosos (CHARLTON, 2002).

¹⁸ “[...] *the ever-more-frequent use of the term ‘quality’ in institutional discourse is evidence that State control over Universities will substantially be achieved by some version of ‘Quality Assurance’ (QA) auditing [...]*”

¹⁹ As avaliações em larga escala mais conhecidas no sistema educacional brasileiro são o SAEB – Sistema de avaliação da educação básica, composto por três processos: ANEB (Avaliação Nacional da Educação Básica), ANA (Avaliação Nacional de Alfabetização) e ANRESC (Avaliação Nacional do Rendimento Escolar), o PISA – Programa de Avaliação Internacional dos Estudantes, desenvolvida pela OCDE que tem como finalidade mensurar a qualidade do ensino ofertado em países membros da OCDE e demais convidados e o SINAES – Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior, com o propósito de analisar as instituições, os cursos e o desempenho dos estudantes.

Para além da avaliação com a finalidade de elaborar um diagnóstico da qualidade do ensino ofertada, há um crescente interesse do Estado na avaliação dos sistemas e políticas públicas na área educacional²⁰, com o propósito de determinar sua efetividade (ALMEIDA JUNIOR, 2004, p.30). Entretanto, independentemente do sentido dado ao termo, ambos se relacionam com o conceito de *accountability*, ou prestação de contas, como um meio de “introduzir mudanças no desempenho das instituições ou, ainda, como instrumento para a melhoria acadêmica e gestão das instituições (ALMEIDA JUNIOR apud DIAZ BARRIGA, 2004, p.35). Delineia-se assim outra estratégia do novo modelo de gestão, oriunda da administração pública, porém com viés educacional. Segundo Araújo e Castro (2011, p.94) este modelo de responsabilização está diretamente ligado aos princípios e estratégias do novo paradigma de gestão, pois implementa um controle da qualidade do ensino, direcionado para a mensuração da eficiência e eficácia dos processos educativos.

O termo *Accountability* foi amplamente divulgado pelos Estados Unidos como uma ferramenta adotada para dimensionar a prestação de contas por parte dos gestores públicos referente às suas ações. Segundo Junquilha (2010, p.72) essa prática é adotada com cariz de proteção ao cidadão em “relação às más condutas burocráticas, por meio da efetivação de estruturas”, permitindo ao cidadão exercer o controle, em uma sociedade democrática, na destinação e ação dos agentes públicos. Em alguns discursos percebe-se que, no contexto educacional, a prática da *accountability* é mantida como meio de regulação do ambiente escolar, aumentando o controle e a fiscalização do governo sobre as decisões tomadas, programas efetuados e políticas públicas atendidas, além de transferência de responsabilidade. Nesse sentido, o CLAD esclarece o motivo de tornar a responsabilização um fator importante na Reforma da Administração Pública:

[...] ao tornar os administradores públicos mais autônomos e mais responsabilizados perante a sociedade, a Administração Pública Gerencial constitui-se em um instrumento fundamental na defesa do patrimônio público e dos princípios republicanos (texto extraído do CLAD).

As primeiras formas de responsabilização pretendiam evitar fraudes e danos ao patrimônio público, impedindo deste modo, possíveis corrupções nos governos. Eram efetuadas, basicamente, mediante o controle parlamentar e procedimentos clássicos, como comissões de fiscalização e auditorias (CASTRO, 2008, p.4).

²⁰ Almeida Júnior (2004, p.31) destaca que de acordo com o objeto a ser avaliado, na educação, há outros tipos de avaliação: “Avaliação da Aprendizagem, Avaliação de Programas Sociais, Avaliação Curricular, Avaliação Educacional, Avaliação de Pesquisa, Avaliação Institucional da Educação Superior, entre outros termos”.

Para Rocha e Quintiere (2013, p.26) há duas formas de *accountability*: a vertical e a horizontal. Na responsabilização vertical a sociedade exerce o seu poder de “premiar ou punir seus governantes”, mediante o voto direto nas eleições. Na responsabilização horizontal “é definida como a que se efetiva mediante a mútua fiscalização entre poderes, por meio de órgãos governamentais que controlam a atividade pública”. Todavia, com a crise do Estado e a necessidade de melhorar o desempenho para enfrentar a competição no mundo globalizado, juntamente com a finalidade de elevar a transparência em uma sociedade democrática, foram criados mecanismos visando ao resultado dos processos, em que os cidadãos são atores ativos desta sistemática. Juntamente, mecanismos de aferição da legalidade dos atos da gestão, com o objetivo de dar maior transparência e salvaguardar os princípios constitucionais, são inseridos no ambiente educacional. Tais mecanismos referem-se ao controle interno, em forma de auditoria.

Charlton (2002) destaca que, para essa nova perspectiva de gestão, a *managerialista*, a transparência é um mero termo técnico usado para identificar “auditabilidade”, ou seja, para que haja transparência, a auditoria é fundamental, uma vez que proporciona a ideia de que os atos da gestão estão em conformidade com a regulamentação, e que foram analisados por equipe técnica, garantindo à legalidade e a responsabilização dos gestores.

Diante das questões apontadas sobre a Nova Gestão Pública, as Instituições de Ensino e os mecanismos de responsabilização e avaliação, cabe indagar: *Qual é a relação entre Controle Interno, Auditoria Interna, NGP e IFES? Qual é a trajetória da inserção da auditoria interna nas IFES? Qual é o papel a Auditoria Interna nas IFES?* Esses e outros pontos serão tratados adiante.

2.3 ENFOQUE DO CONTROLE NA GESTÃO DAS IFES NA PERSPECTIVA DA EFICIÊNCIA

Esta seção abordará a concepção, trajetória e regulamentação da ferramenta do controle interno, focando o papel da Auditoria Interna, decorrendo a sua inserção nas Instituições Federais de Ensino Superior (IFES), tema central desta investigação. Optou-se por tratar desse tema na perspectiva da eficiência por se tratar de uma ferramenta que ganhou maior visibilidade e intensidade a partir da Reforma de Estado, em meados dos anos 90, visando as boas práticas da gestão em relação à aplicabilidade do dinheiro público e legalidade dos atos da administração pública. Para isso, foram efetuados levantamentos bibliográficos e em

regulamentos para efetuar o embasamento necessário sobre a concepção e inserção da auditoria interna nas IFES.

A seção está dividida em três temáticas. A primeira parte fará algumas incursões sobre o controle interno. Neste breve relato aborda-se conceitualmente o assunto, identificando suas principais funções e objetivos na administração pública. A segunda parte da seção tratará sobre o controle interno na perspectiva da Reforma do Estado, relatando como ele se intensificou na administração pública através da Reforma do Estado, na perspectiva da eficiência da gestão. Por fim, a terceira parte contextualizará o controle interno inserido nas IFES, tratando sobre a inserção do controle interno as IFES, efetuando um breve relato da sua concepção, forma de trabalho e regulamentação que o caracterizam nos dias atuais.

Dimensionar controle interno nesta pesquisa é necessário, visto que a auditoria interna visa avaliar os controles inseridos na Administração Pública, conforme já relacionado anteriormente. Assim, para percorrer a intensificação da AI na gestão, é necessário relatar, mesmo que brevemente, a importância dada ao assunto do CI nesse novo contexto de mudanças, uma vez que há ligação entre esses temas. Isso posto, adiante será destinada uma seção que descreve o tema auditoria interna.

2.3.1 Algumas incursões sobre o Controle Interno

Com o surgimento e a constituição do “Estado”, detentor de poder concentrado, coercitivo sobre os indivíduos, do monopólio dos serviços e possuidor da possibilidade de mudança sobre as sociedades em virtude de suas ações, surgiu a necessidade de controlar as ações, tanto do Estado sobre ele próprio, como da sociedade e dos cidadãos sobre ele, com a finalidade da garantia de que tais ações estejam circunscritas pelas leis e estejam postas nos limites dos interesses democráticos e sociais.

O controle como função administrativa tem suas origens na criação dos primeiros Estados, onde já havia “registros da existência de controle e fiscalização desde a unificação dos dois Egíptos, no reino de Menés I (3.200 a.C.)” (ROCHA; QUINTIERE, 2013, p.48). Nessa época já havia registros da necessidade de controlar a arrecadação do governo. Pode-se também encontrar os primeiros registros de controle na Roma Antiga, conforme descrito:

[...] Na Roma antiga, legislações como a *Profecti Aerari*, com a instituição de cargos de *Tabulari* e *Numerarii*, que funcionavam como verificadores (“auditores”) de contas assistindo os magistrados no exercício de suas atividades, bem como a atribuição

delegada ao Senado para a apuração de responsabilidades de agentes públicos, são exemplos, consolidados nos códigos justinianos, da conformação de uma estrutura de controle única para todo o Império (ROCHA; QUINTIERE, 2013, p.48).

O termo “controle” tem sua origem do vocábulo francês *controler*, que significa registrar, inspecionar, ou do italiano *controllo*, traduzindo o sentido de registro, exame (TEIXEIRA apud SILVA, 2008, p.33). Seu uso na língua portuguesa aconteceu em meados de 1922, significando controle, monitoramento, fiscalização e exame (GUERRA, 2011, p.89). De uma forma abstrata, o controle pode ser resumido como uma ferramenta utilizada para que determinado resultado seja atingido mediante tarefas cujos objetivos e normas estejam predeterminadas.

No âmbito administrativo, controle significa “o poder de fiscalização e correção que a Administração Pública (em sentido amplo) exerce sobre sua própria atuação, sob os aspectos de legalidade e mérito [...]” (DI PIETRO, 2010 p.730). Desta forma, Os Estados de Direito estabelecem e fixam suas normas de controle com vistas à defesa da própria administração e dos direitos de seus administrados (MEIRELLES, 2010, p.713). Sendo assim, o controle exercido *na e pela* administração pública objetiva assegurar a confiabilidade e legalidade de seus atos, tornando-os legitimados.

Na perspectiva histórica, o papel do controle na Administração Pública deu-se através da vinda da Família Real para o Brasil. No período colonial, o objetivo principal do controle estava voltado à lógica mercantilista, preocupando-se com o aumento da arrecadação e a redução das despesas na administração da colônia²¹.

Um dos problemas enfrentados à época se fazia na alta volatilidade dos ministros escolhidos e a “falta de tradição de um serviço público estruturado” (ROCHA; QUINTIERE, 2013, p.51). Com isso, as escrituras públicas que deveriam trazer informações importantes sobre saldo de estoques, valor da dívida pública e total da arrecadação eram pouco confiáveis, nem sempre trazendo a realidade da situação.

O Quadro 1 explicita a evolução do controle no Brasil, desde a chegada da Monarquia até os dias atuais.

²¹ D. José IV deixa claras as intenções ao afirmar que o Brasil deveria ser a “*vaca leiteira do Reino*” (ROCHA; QUINTIERE, 2013).

Ano	Fato Histórico
1680	No período colonial foram criadas as Juntas das Fazendas das Capitanias e a Junta da Fazenda do Rio de Janeiro, jurisdicionadas a Portugal.
1808	Instalado o Erário Régio e criado o Conselho da Fazenda, que tinha como atribuição acompanhar a execução da despesa pública.
1822	Transformação do Erário Régio no Tesouro pela Constituição Monárquica de 1824, prevendo-se, então, os primeiros orçamentos e balanços gerais.
1826	A ideia de criação de um Tribunal de Contas no Brasil com a iniciativa de Felisberto Caldeira Brandt e de José Inácio Borges, objeto que foi durante quase um século.
1890	Decreto n.º 966-A criou o Tribunal de Contas da União, com a queda do Império e as reformas político-administrativas, pelo então Ministro da Fazenda, Rui Barbosa, norteado pelos princípios da autonomia, fiscalização, julgamento, vigilância e energia.
1891	A primeira Constituição republicana institucionalizou definitivamente o Tribunal de Contas da União, inscrevendo-o no seu art.89.
1893	A instalação do Tribunal pelo então Ministro da Fazenda do governo de Floriano Peixoto, Serzedello Corrêa.
1934	Pela nova Constituição o Tribunal recebeu, entre outras, as seguintes atribuições: proceder ao acompanhamento da execução orçamentária, registrar previamente as despesas e os contratos, julgar as contas dos responsáveis por bens e dinheiro públicos, assim como apresentar parecer prévio sobre as contas do Presidente da República para posterior encaminhamento à Câmara dos Deputados.
1937	Carta de 1937 mantinha as atribuições do Tribunal de Contas com exceção do parecer prévio sobre as contas presidenciais.
1946	A Constituição de 1946 acresceu um novo encargo às competências da Corte de Contas: julgar a legalidade das concessões de aposentadorias, reformas e pensões.
1964	Criada a Lei 4.320 que estabelece normas para o controle das finanças públicas.
1967	A Constituição de 1967, ratificada pela Emenda Constitucional n.º 1, de 1969, retirou do Tribunal o exame e o julgamento prévio dos atos e contratos geradores de despesas. Como inovação, deu-se incumbência ao Tribunal para o exercício de auditoria financeira e orçamentária sobre as contas das unidades dos três poderes da União, instituindo, desde então, os sistemas de controle externo, a cargo do Congresso Nacional, com auxílio da Corte de Contas, e de controle interno, este exercido pelo Poder Executivo e destinado a criar condições para um controle externo eficaz.
1979	Criação da Secretaria Central do Controle Interno - SECIN.
1985	Extinção do SECIN e criação da Secretaria do Tesouro Nacional com a instalação do novo governo.
1988	Finalmente, com a Constituição de 1988, o Tribunal de Contas da União teve a sua jurisdição e competência substancialmente ampliadas. Recebeu poderes para, no auxílio ao Congresso Nacional, exercer a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, à legitimidade e à economicidade e a fiscalização da aplicação das subvenções e da renúncia de receitas.
1999	Lei n.º 9.784, veio a consolidar esses e outros pilares da gestão pública, consagrando também os princípios da finalidade, da motivação, da razoabilidade, da proporcionalidade, da moralidade, da ampla defesa, do contraditório, da segurança jurídica, do interesse público e da eficiência.
2000	Lei Complementar 101, denominada Lei de Responsabilidade Fiscal. Veio regulamentar o artigo 163 da Constituição Federal, introduzindo o conceito de gestão fiscal responsável e ainda conferir grande relevância ao acompanhamento e à fiscalização financeira, impondo severas penas aos administradores descuidados.

Quadro 1 - Evolução do controle na Administração Pública no Brasil

Fonte: Teixeira apud TCU (2008, p.104)

A evolução do controle inserido na Administração Pública demonstra a importância que o Estado transfere para esse sistema com a preocupação de preservar e otimizar os recursos públicos. Percebe-se que neste quadro, não consta a evolução do Controle Interno, efetuado no Poder Executivo pela CGU, uma vez que cada Poder tem a institucionalização e regulamentação de seu próprio Sistema de Controle Interno.

Os controles na Administração Pública variam de acordo com o Poder, órgão ou autoridade que o exercita, o fundamento, modo ou momento de sua efetivação (MEIRELLES, 2010, p.714). No quadro abaixo consta o classificação dos controles:

Precedência	Fundamento	Localização do Órgão	Momento	Aspecto Controlado
Administrativo ou Executivo	Hierárquicos	Interno	Prévio ou Preventivo	Legalidade
Legislativo ou Parlamentar	Finalístico	Externo	Concomitante ou Sucessivo	Mérito
Judiciário ou Judicial		Social	Subsequente ou Corretivo	

Quadro 2 - Classificação dos Controles

Fonte: adaptação Meirelles (2010, p.714) e Guerra (2011, p.90)

Considerando a classificação pela Precedência, o *Controle Administrativo ou Executivo* é aquele que a Administração Pública exerce sobre seus atos e agentes. O *Controle Legislativo ou Parlamentar* é realizado pelo Poder Legislativo sobre determinados atos e/ou agentes do Executivo. Por sua vez, o *Controle Judiciário ou Judicial* é realizado pelo Poder Judiciário sob qualquer outro Poder com a finalidade de proteger os direitos individuais e o patrimônio público.

No que tange a classificação do controle pelo seu fundamento, existem dois tipos: *hierárquicos* ou *finalísticos*. O primeiro é realizado pelo Executivo em forma de hierarquização, onde os órgãos inferiores estão subordinados aos superiores, e o último é estabelecido para as entidades autônomas, indicando a “autoridade controladora, as faculdades a serem exercitadas e as finalidades objetivadas” (MEIRELLES, 2010, p.715).

A realização do controle pode ocorrer em três momentos. Ele pode ser *prévio* ou *preventivo* quando é efetuado *a priori*, ou seja, antecede a conclusão da execução do ato, objetivando a sua eficácia, *concomitante* ou *sucessivo* quando acompanha o andamento da execução do ato, com vistas à regularidade da ação, e *subsequente* ou *corretivo* é efetuado *a*

posteriori, ou seja, após a conclusão do ato, com o intuito de dar-lhe eficácia e efetuar a correção de eventuais vícios/problemas.

Quanto ao aspecto controlado há o controle de *legalidade* ou *legitimidade*, que possui como principal objetivo verificar a conformação se os atos administrativos estão de acordo com as normas legais que os regem, e o controle de *mérito*, que visa à comprovação da eficiência, do resultado e da oportunidade dos atos administrativos.

O controle pode ser ainda *interno* ou *externo*. Neste caso, o próprio termo indica a sua conceituação, sendo o *interno* efetuado pela “entidade ou órgão responsável pela atividade controlada, no âmbito da própria Administração” (MEIRELLES, 2010, p.715), e o *externo*, realizado por órgão ou Poder funcionalmente independente da entidade auditada. Não obstante, o controle *social*, fortalecido pela inserção da NGP, é o controle efetuado pelos cidadãos, “legítimos senhores do erário” (GUERRA, 2011, p.94). Esses três tipos são os mais discutidos e evidenciados pela sociedade, por sua atuação e destaque.

O controle externo é exercido por órgão alheio à estrutura da instituição que será auditada, visando confirmar as ações da gestão, garantindo a eficácia e regularidade dos procedimentos por ela adotados. Guerra (2011, p.101) afirma que a expansão desse tipo de controle deu-se, principalmente, pelo “avanço da democracia e do desenvolvimento do Estado de direito”. Nesse sentido, a Constituição Federal de 1988²² advoga em seus artigos 70 e 71 que o controle externo será exercido pelo Congresso Nacional, com auxílio do Tribunal de Contas da União (TCU), que tem como objetivo principal a verificação da legalidade e eficácia dos atos do poder público, como já mencionado. Todavia, o controle externo não é singular em relação aos controles exercidos no âmbito institucional. Logo, tem-se o controle interno como aquele realizado por cada Poder dentro de sua própria administração, com a finalidade de salvaguardar os princípios da Administração Pública: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência (BRASIL, art.37, 1988) e assegurar que os objetivos dos órgãos e entidades sejam alcançados, de forma satisfatória e confiável, evidenciado desvios e fraudes no decorrer dos processos.

No âmbito regulamentar da Administração Pública Brasileira, encontra-se menção e previsão legal sob o controle interno no artigo 74 da Carta Magna de 1988, que determina que os três Poderes (Legislativo, Executivo e Judiciário) “manterão, de forma integrada, sistema de controle interno” (BRASIL, 1988). Destarte, cada órgão e entidade deverão criar e manter

²² Referenciada por alguns autores com a “Carta Cidadã”.

dentro de sua estrutura órgão especializado nesta finalidade, visando rotinas de inspeção e fiscalização das atividades executadas.

Para Guerra (2011, p.105) o sistema de controle interno deve ter procedimentos e abrangência de uma forma ampla, sem restringir-se à consecução de atividades financeiras, contábeis e administrativos, “pois compreende todo o conjunto de métodos e ações criados dentro de determinado órgão administrativo, no escopo de alcançar os resultados pretendidos, conforme determinado em lei e de acordo com o interesse público”. Não obstante, verifica-se uma intensificação dos sistemas de controle após a inserção da NGP no Estado por meio de regulamentos e abrangência das atividades. Contudo, é importante elucidar os principais aspectos compreendidos entre a relação Reforma do Estado e controle, para que se possa trilhar o caminho para a inserção das auditorias internas nas IFES.

2.3.2 O Controle Interno na Perspectiva da Reforma do Estado

Com o advento da NGP, o controle interno insere-se nas instituições públicas como uma ferramenta que auxilia a coordenar com maior eficiência as ações tomadas pelo Estado e seus integrantes. Neste novo modelo de Administração Pública, o controle interno faz parte das características que demarcam o Estado Moderno, conforme Araújo e Castro (2011) elucidam. Para as autoras, com a inserção da NGP na gestão, alguns direcionamentos são balizados, como:

a) a descentralização/desconcentração das atividades centrais para as unidades sub-nacionais; b) a separação de órgãos formuladores e executores de políticas públicas; c) o controle gerencial das agências autônomas, que passa a ser realizado, levando em consideração quatro tipos de controles: controles de resultados, a partir de indicadores de desempenhos estabelecidos nos contratos de gestão; controle contábil de custos; controle por quase-mercados ou competição administrada; e controle social; d) a distinção de dois tipos de unidades descentralizadas ou desconcentradas, as agências que realizam atividades exclusivas do Estado e os serviços sociais e científicos de caráter competitivo; f) a terceirização dos serviços e g) o fortalecimento da alta burocracia (ARAÚJO E CASTRO apud BRESSER PEREIRA, 2011, p.90).

Como preconizado, a abordagem *gerencialista* adota o controle como um fator essencial e característico da garantia da qualidade e eficiência da administração pública e como forma de assegurar a democracia. Assim, o controle passa a ser uma ferramenta que auxilia na mensuração dos resultados das ações do Estado e seus agentes. Esse fato é prerrogativa na construção de uma classificação das orientações que decorre dessa forma de organização da gestão. Com isso, três tendências passam a nortear a inserção do controle com a Reforma

Gerencial, de acordo com dois critérios: “o tipo de controle que é exercido sobre o planejamento e a prestação do serviço público” e à medida que “a administração pública é identificada com a administração de empresas (privadas)” (BRESSER-PEREIRA, 1998, p.113). Segundo o autor, isso significa evidenciar o “ponto de afastamento” entre a administração tida como burocrática e os novos ditames da administração gerencial, embora ainda existam controles tipicamente burocráticos na esfera administrativa.

Assim, verificam-se três tipos de orientação sobre a administração pública gerencial: Orientação Técnica, Orientação Econômica e Orientação Política, conforme destacado no quadro abaixo:

Orientação	Tipos de Controle	Identificação entre Administração Pública e Privada
Técnica	De Resultados	Média-alta
Econômica	Quase-mercado	Alta
Política	Social	Média-baixa

Quadro 3 - Orientações da Administração Pública Gerencial
Fonte: Bresser-Pereira, 1998.

A orientação *técnica* é caracterizada pelos controles *de resultados* dos serviços prestados, estabelecendo metas para atingir patamares mediante indicadores - influência desencadeada no meio empresarial. Constata-se nessa vertente uma extensão da função de auditoria, tanto financeira quanto contábil, uma vez que esta orientação prevê a eficácia da aplicação do dinheiro público.

A vertente *econômica*, que adota como tipos de controle os valores de “quase-mercado” (BRESSER-PEREIRA, 1998, p.116), tem como principal premissa a competitividade entre as instituições, com a finalidade da melhoria da qualidade dos serviços prestados e, além disso, induz à competição de servidores públicos e privados por subentender ser necessária essa competição para benefício da população.

Por último, a orientação *política* ou *democrática* (BRESSER-PEREIRA, 1998, p.117) soma o controle *social* com os controles *de resultado* e de competição administrada por considerar que o controle, quando está nas mãos da população, torna-se eficiente. Por meio dessas premissas, enfatiza o controle social como um mecanismo de alta relevância, uma vez que o cidadão é o sujeito ativo dos serviços prestados, e assim, o seu grau de envolvimento na

avaliação das políticas públicas deve ser maior. No Brasil, nota-se claramente através das políticas públicas e das ações efetuadas pelo Estado a presença das três orientações, com suas respectivas diferenciações de controle. Desta forma, percebe-se a preocupação da Reforma Gerencial no Estado Brasileiro com as formas de controle, enfatizando assim, o caráter democrático e transparente que envolve esse modelo de gestão. Porém, o foco gerencialista para o controle interno não se esgota nas três orientações supracitadas. Numa perspectiva institucional, o controle interno envolve três grandes esferas: o Estado, o mercado e a sociedade civil. Nesse panorama, Bresser-Pereira diferencia cada uma das três premissas do controle interno:

[...] No Estado, está incluído o sistema legal ou jurídico, constituído pelas normas jurídicas e instituições fundamentais da sociedade; o sistema legal é o mecanismo mais geral de controle, praticamente se identificando com o Estado, na medida em que estabelece os princípios básicos para que os demais mecanismos possam minimamente funcionar. O mercado, por sua vez, é o sistema econômico em que o controle se realiza por meio da competição. Finalmente, a sociedade civil – ou seja a sociedade estruturada segundo o peso relativo dos diversos grupos sociais – constitui-se em um terceiro mecanismo básico de controle (BRESSER-PEREIRA, 1998, p.139).

Desta forma, o controle elaborado com base nos meios legais, ou seja, na perspectiva do Estado, visando à garantia dos ordenamentos jurídicos, à transparência e eficiência da gestão, oferece o caminho favorável para que os demais controles - sociedade e mercado - possam funcionar. Nesse viés, instituições implantam, cada vez mais, sistemas que avaliem seus controles internos com tais prerrogativas. Com vistas a esse propósito, instala-se na Administração Pública a ferramenta da Auditoria Interna. Assim sendo, cabe questionar: *como tais auditorias estão inseridas nas IFES? Quais são seus objetivos? Qual sua importância para estas Instituições?* Essas e outras características serão abordadas na próxima seção.

2.3.3 Auditoria: conceito e importância desta ferramenta para a gestão.

Com o aumento da preocupação com as melhorias dos controles internos, objetivando o aperfeiçoamento dos processos e a melhoria dos atos da gestão, insere-se na Administração Pública a ferramenta da Auditoria Interna (AI). Esta seção abordará conceitos, sistemática de trabalho e importância da AI na Administração Pública, para embasar a construção desta pesquisa. Adiante, tratar-se-á sobre a inserção da AI nas IFES - ponto preponderante para a avaliação de sua efetividade.

O termo *auditoria*, etimologicamente, é encontrado na literatura como originário do latim *audire*, que significa *ouvir* (CASTRO, 2013, p.432). Outros autores, como Attie (1998, p.27), atribuem sua origem ao termo inglês *to audit*, que significa “*examinar, ajustar, corrigir, certificar*”. O Conselho Federal de Contabilidade (CFC), órgão responsável por normatizar e fiscalizar o exercício da profissão contábil, define *auditoria* como um “conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo examinar a integridade, adequação e eficácia dos controles internos e das informações físicas, contábeis, financeiras e operacionais da Entidade” (NBC T 12 , CFC). Isso porque, a função da auditoria está intimamente ligada à evolução das ciências contábeis, sendo esta uma especialização desta ciência, conforme descrito por Attie (1998, p.25), “voltada a testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado”. Pode-se inferir, com isso, que a auditoria, como uma especialização contábil, tinha o propósito de verificar situações específicas nas Instituições. O organograma abaixo resume o papel da auditoria nessas entidades.

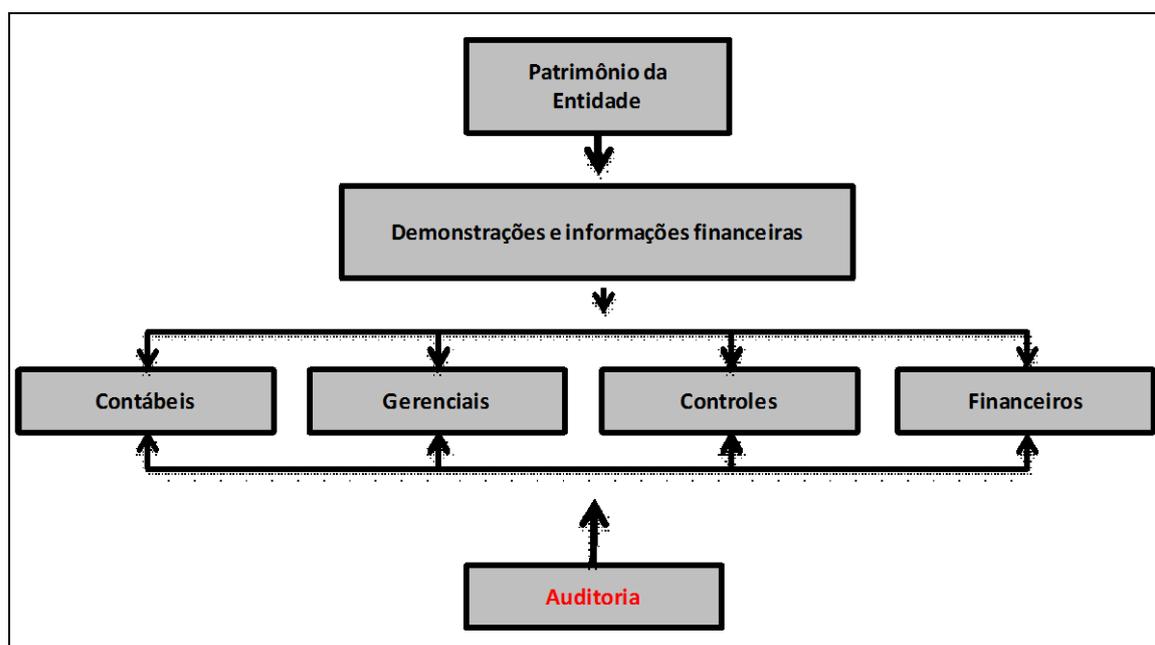


Ilustração 2 - Papel das Auditorias nas Entidades

Fonte: Adaptado de ATTIE (1998).

Por meio da ilustração, percebe-se a auditoria atuando em diversas áreas, como a contábil, gerencial, de controle e financeira, com o objetivo de evidenciar informações seguras, que reflitam as condições financeiras e econômicas das instituições.

Alguns autores, como Castro (2013, p.432), afirmam ser difícil precisar a data em que começa a história da auditoria, visto que “toda pessoa que possuísse a função de verificar a legitimidade dos fatos econômicos-financeiros, prestando contas a um superior, podia ser considerada como auditor”. Porém, Attie (1998, p.27) alega que o surgimento da auditoria está ancorado na necessidade das empresas pela busca de informação confiável sobre a realidade econômico-financeira, no surgimento de grandes empresas e no crescimento e desenvolvimento econômico. Observa-se, no entanto, que a ferramenta da auditoria esteve ligada à especialidade contábil, uma vez que a contabilidade foi a primeira disciplina desenvolvida para “auxiliar e informar ao administrador” (ATTIE, 1998, p.27) a respeito de fatos importantes sobre a realidade da empresa, para a tomada de decisão. Contudo, após a fundação do Institute of Internal Auditors, em New York, a auditoria passa a ter seu foco nos controles administrativos, estendendo seu escopo de trabalho para todas as atividades da empresa. Também incorpora como objetivos a avaliação da eficácia, eficiência e efetividade dos controles internos das Instituições (CASTRO, 2013, p.433). O quadro abaixo ilustra a compatibilidade histórica entre as duas atividades (auditoria e contabilidade):

Contabilidade		Auditoria	
Ano	Fatos	Data	Fatos
?	Desconhecida a data do início da aplicação do método das partidas dobradas.	?	Desconhecida a data de início da atividade de auditoria.
1202	Publicação do <i>Liber Abacci</i> , expondo cálculos financeiros nas operações mercantis.	1314	Criação do cargo de auditor do Tesouro na Inglaterra.
1494	Publicação da <i>Summa/tractatus</i> , apresentando a escrituração das contas mercantis pelo método das partidas dobradas.	1559	Sistematização e estabelecimento da auditoria dos pagamentos a servidores públicos ingleses.
1840	Publicação de <i>A Contabilidade aplicada à administração pública e à administração privada</i> , de Francesco Villa.	1880	Criação da Associação dos Contadores Públicos Certificados, na Inglaterra.
1840/1920	Evidencia a Escola Italiana de Contabilidade, iniciando o desenvolvimento da Teoria da Contabilidade.	1886	Criação da Associação dos Contadores Públicos Certificados, nos Estados Unidos.
1920	Desenvolvimento da Contabilidade de Custos, Contabilidade Gerencial, Análise de Balanços, Auditoria e outras ramificações técnicas.	1894	Criação do Instituto Holandês de Contadores Públicos.
1934	Predominância da Escola Americana de Contabilidade, que perdura até os dias atuais.	1934	Criação do Security and Exchange Commission (SEC), nos Estados Unidos.

Quadro 4 - Compatibilidade Histórica entre Contabilidade e Auditoria

Fonte: Adaptado de ATTIE (1998).

Attie (1998, p.28) e Castro (2013, p.433) afirmam que foi a partir da criação da SEC que a auditoria ganhou sua importância, uma vez que as empresas que negociavam ações na Bolsa de Valores foram obrigadas a obter os serviços de auditores para alcançar maior credibilidade em suas demonstrações financeiras.

No Brasil, a evolução da Auditoria deu-se por meio da instalação de empresas internacionais de auditoria independente, uma vez que empresas internacionais de capital aberto estavam se instalando em território brasileiro. As principais influências que possibilitaram a evolução desta ferramenta no Brasil são destacadas por Attie (1998):

- Filiais e subsidiárias de firmas estrangeiras;
- Financiamento de empresas brasileiras através de entidades internacionais;
- Crescimento das empresas brasileiras e necessidade de descentralização e diversificação de suas atividades econômicas;
- Evolução do mercado de capitais;
- Criação das normas de auditoria promulgadas pelo Banco Central do Brasil em 1972; e
- Criação da Comissão de Valores Mobiliários e da Lei das Sociedades Anônimas em 1976 (ATTIE, 1998, p.29).

A obrigação da contratação de auditores independentes para empresas que negociavam ações em Bolsa de Valores ocorreu no Brasil, a partir da promulgação da Lei das Sociedades

Anônimas. Por sua vez a Lei n.º 6.385/1976 que criou a Comissão de Valores Mobiliários, junto com o CFC, restringiu esse modelo de auditoria para contadores formados e inscritos ao Conselho e à Comissão, vigorando até os dias atuais.

Com o passar dos anos, também houve mudanças nos objetivos da atividade de auditoria:

- no século XIX: o principal objetivo era a detecção de fraudes;
- no século XX: opinião sobre as demonstrações financeiras;
- no século XXI: aglutina os dois objetivos, focando na detecção de fraudes e opinião das demonstrações financeiras.

Assim como o controle, a auditoria também possui sua classificação específica. O quadro abaixo demonstra as diversas formas e tipos de auditoria.

Possíveis classificações da Auditoria		
Quanto a Natureza	Privada	Governamental
Quanto a Localização	Interna	Externa
Quanto ao Enfoque	Legalidade	Resultados
Quanto ao Objeto	Gestão	Contábil
	Obras	TI
	Pessoal	Qualidade

Quadro 5 - Possíveis classificações da Auditoria
Fonte: adaptado de Cruz (2012).

A classificação da auditoria, quanto à sua natureza, pode ser *Privada* ou *Governamental*. A *Auditoria Privada* subdivide-se em *Auditoria Privada Interna* (API) e *Auditoria Privada Externa* (APE). A API, como o próprio nome sugere, é efetuada por funcionários da própria entidade que está sendo auditada. Como é interna, é desenvolvida de forma permanente e contínua e possui como principal objetivo é melhorar o controle e os processos da empresa. Já a APE é independente da estrutura organizacional e só pode ser executada por contador habilitado no CFC ou por empresas de Auditorias Independentes que prestem esse tipo de serviço. Seu maior objetivo é emitir opinião sobre as demonstrações financeiras e contábeis, e é efetuada de forma periódica.

Por sua vez, a *Auditoria Governamental*²³ que atua através da análise dos atos e fatos levados a efeito no setor público, possui subdivisões: Controle Interno e Controle Externo. Essa modalidade de auditoria será mais bem trabalhada adiante, pois é o foco desta pesquisa. Entretanto, é importante esclarecer que o controle interno hoje é exercido pela CGU (União), Controladorias (Estado) e Auditorias Internas (União, Estados e Municípios). O Controle Externo é exercido, conforme determina a Constituição de 1988 pelo TCU (União) e Tribunais de Contas (Estados e Municípios).

Quanto ao enfoque da auditoria, a classificação pode ser do tipo *legalidade* ou *de resultados*. A auditoria de *legalidade* tem por objetivo examinar a legalidade e a legitimidade dos atos de gestão dos responsáveis, à sua jurisdição, ou seja, verificar se os atos estão em conformidade com as leis e regulamentos em observância ao interesse público. A auditoria *de resultados* objetiva avaliar o desempenho dos órgãos, sistemas, programas e atividades quanto à eficiência, eficácia, efetividade e economicidade.

Por último, a classificação da auditoria quanto ao seu objeto, podendo ser *contábil*, *gerencial*, *tecnologia da informação (TI)*, *obras*, *pessoal*, *qualidade*, entre outras especificidades. São auditorias realizadas de forma específica em determinada área da instituição, tendo como principal objetivo a certificação da regularidade das contas, processos e controles.

De modo semelhante, o modelo de auditoria privada transpôs ao setor público, com objetivos e normas semelhantes, diferindo, porém, em alguns aspectos. Com vistas a disciplinar esta ferramenta no setor público, a Secretaria Federal de Controle Interno (SCI) estabeleceu alguns conceitos, rotinas e atos que orientam esta atividade.

Diferentemente da base privada, o conceito de auditoria, no setor público, ganha amplitude, conforme descrito por Castro (2013). Neste viés, a auditoria, de acordo com o conceito do SCI, trata-se de um:

[...] conjunto de técnicas que visa a avaliar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais, bem como a aplicação de recursos públicos por entidades de direito público e privado, mediante a confrontação entre uma situação encontrada e determinado critério técnico, operacional ou legal. Trata-se de uma importante técnica de controle em busca da melhor alocação de recursos, atuando não só para corrigir os desperdícios, mas para inibir a improbidade, a negligência e a omissão e, principalmente, antecipando-se a essas ocorrências, buscando garantir os resultados

²³ A Auditoria Governamental pode ser encontrada em outros livros como Auditoria Operacional ou Auditoria de Gestão.

pretendidos e contribuir para agregar valor ao corpo gerencial (CASTRO, 2013, p.437).

Assim, segundo Castro (2013, p.433) a auditoria passa a ser vista como uma ferramenta de controle, “na medida em que revisa e avalia a eficiência e adequação dos outros controles existentes e auxilia a alta administração na tomada de decisões”. Todavia, conforme conceituado, controle e auditoria não se confundem. Embora possuam habilidades semelhantes, trabalham com funções distintas. Segundo Cruz (2012),

- A AI não implanta controles; o CI pode implantar;
- A AI faz trabalhos periódicos com metodologia específica; o CI atua diariamente, monitorando e avaliando os controles da instituição;
- A AI é atividade de avaliação independente, examina a adequação, eficiência e eficácia do SCI, fazendo parte do SCI; o CI também é parte do SCI, mas na estrutura, elemento da gestão com atribuições ligadas ao gerenciamento de riscos e controles interno.

No ambiente público, de acordo com a SCI, as auditorias possuem a seguinte classificação, conforme demonstrado no quadro abaixo:

Tipo de Auditoria	Finalidade
Auditoria de Gestão	Tem por objetivo emitir opinião, com vistas a certificar-se da regularidade das contas de um gestor.
Auditoria de Acompanhamento de Gestão	Antecipa os trabalhos da auditoria de gestão, sendo realizada ao longo do exercício.
Auditoria Contábil	Tem por finalidade confirmar os valores apresentados nas demonstrações financeiras.
Auditoria Operacional ou de Desempenho	Objetiva avaliar as ações gerenciais e os procedimentos operacionais, das unidades ou entidades, programas, projetos, atividades, ou segmentos destes.
Auditoria Especial	Objetiva o exame de fatos ou situações consideradas relevantes, de natureza incomum ou extraordinária, sendo realizadas para atender determinação expressa da autoridade competente.

Quadro 6 - Classificação da Auditoria, segundo SCI

Fonte: adaptado de CASTRO (2013)

Não demorou muito para que as empresas e o setor público começassem a visualizar os benefícios de se ter auditorias internas nas instituições. Segundo Castro (2013), dos trabalhos efetuados pela AI, resultam os seguintes benefícios:

- Identificação de situações onde ocorre excesso de controle, ocasionando dispersão

- dos esforços, morosidade nas operações e elevação desnecessária de gastos;
- Identificação de situações onde os controles são inadequados, gerando risco (perda/prejuízo) para a entidade;
- Identificação de oportunidades de melhoria de eficiência e economia nas operações (incluindo simplificação e racionalização dos procedimentos);
- Identificação de causas de quaisquer ineficiências ou desperdícios, incluindo inadequações nos sistemas de informações da Administração nos procedimentos administrativos ou estruturas organizacionais;
- Melhoria da execução dos trabalhos; e
- Apoio e relacionamento com os órgãos de controle externo (CASTRO, 2013, p.435).

Um exemplo macro de se obter um sistema atuante de auditoria pode ser encontrado no Relatório Anual de Atividades: 2010 do TCU. O indicador de benefício indica que a R\$ 20,01 foram economizados para cada R\$ 1,00 gasto pelo TCU, ou seja, em números econômicos significa que o montante de benefícios financeiros gerados a partir das deliberações do Tribunal totaliza, para aquele ano, R\$ 26.698.628.245,61, enquanto que o orçamento em termos de custo para funcionamento no mesmo ano foi de R\$ 1.334.097.924,00 (TCU, 2010).

Com respeito ao exercício 2013, houve uma pequena redução. Ainda assim, os números apresentados pelo TCU são expressivos, indicando que cada R\$ 13,23 foram economizados para cada R\$ 1,00 gasto pelo TCU, ou seja, os benefícios ao Estado, com as ações de controle efetuadas pelo Tribunal, representaram R\$ 19.938.900.176,86, num orçamento de R\$ 1.506.832.918,96 (TCU, 2013). Outros benefícios em se obter um sistema atuante de auditoria e controle, são apontados por Cruz (2012):

- Interrupção do pagamento de vantagens indevidas;
- Eliminação de desperdícios ou redução de custos administrativos;
- Correções de vícios, defeitos ou incorreções nos processos da Instituição;
- Incremento da economia, eficiência, eficácia e efetividade de programas de governo.

No entanto, para se atingir a esses benefícios e aos objetivos propostos, as auditorias possuem normas de trabalho, normas relativas à pessoa do auditor e normas sobre a documentação, papéis e etapas dos trabalhos executados. Portanto, os próximos tópicos abordarão esses temas, embasando, mesmo que de forma sintética, como acontecem os trabalhos de auditoria inseridos na Administração Pública, em particular, nas IFES. Contudo, antes, cabe definir e caracterizar o que é auditoria de gestão e por que ela se tornou uma ferramenta importante para os órgãos governamentais.

2.3.3.1 Auditoria Governamental: foco nas ações da gestão

A *Auditoria Governamental* ou *de Gestão* é a modalidade de auditoria que fiscaliza os atos da gestão e do gestor. É a ferramenta utilizada na Administração Pública e pelos órgãos que compõe o controle interno e externo, uma vez que aglutina a auditoria de desempenho e de resultado. A auditoria de desempenho tende a avaliar a eficiência, eficácia e economicidade da gestão. Já a auditoria de resultados tem por finalidade medir a efetividade das ações governamentais.

A Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) define a modalidade de *auditoria de gestão* da seguinte maneira:

[...] A auditoria ou fiscalização operacional ou de gestão significa auditoria de economia, de eficiência e de eficácia, e compreende:

O controle da economia das atividades administrativas, de acordo com princípios e práticas administrativas razoáveis e com políticas gerenciais;

O controle da eficiência na utilização dos recursos humanos, financeiros e de qualquer outro tipo, junto com o exame dos sistemas de informação, das medidas de gestão e de controle e acompanhamento, e dos procedimentos seguidos pelas entidades fiscalizadoras para corrigir as deficiências encontradas; e

O controle da eficácia com que foram levados a cabo os objetivos da entidade fiscalizada e do impacto de dos resultados alcançados em relação aos pretendidos (INTOSAI, 2004).

A *Auditoria de Gestão* é uma evolução da auditoria tradicional, realizada nas empresas privadas, com a diferença de se tornar mais abrangente e com especificidades que atendem aos órgãos governamentais.

Sinteticamente, uma auditoria tradicional busca verificar e analisar os dados e informações financeiras e contábeis, para posteriormente, emitir um parecer sobre as demonstrações da empresa, a auditoria de gestão, além desses, busca avaliar os sistemas internos e eficiência, eficácia, economicidade e efetividade dos atos da gestão. Ou seja, o que de fato diferencia uma da outra é a abrangência dos trabalhos. Rocha e Quintiere (2013, p.73) resumem a diferença entre a auditoria tradicional e a auditoria de gestão com a seguinte expressão: “Enquanto a primeira objetiva, principalmente, verificar, a segunda pretende, também, avaliar”. Assim, percebe-se que a auditoria de gestão busca complementar a auditoria tradicional, envolvendo um escopo de trabalho que abrange a organização como um todo. Para

melhor demonstrar os níveis que a auditoria de gestão compreende, abaixo segue uma figura ilustrativa:

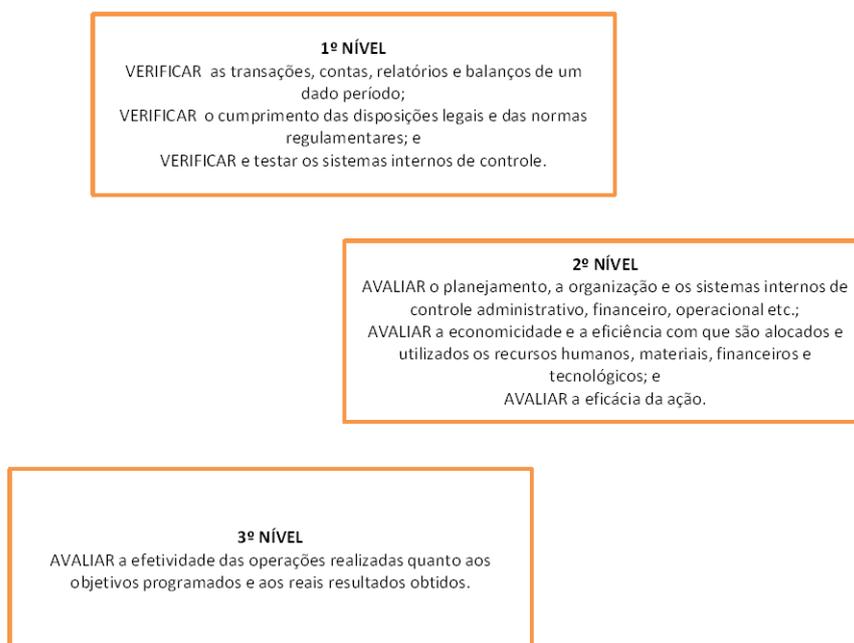


Ilustração 3 - Os níveis da Auditoria de Gestão.
 Fonte: Rocha; Quintiere, 2013, p.74

Por meio da ilustração acima, percebe-se a abrangência da *Auditoria de Gestão* das organizações governamentais. Também se observa os quatro “Es” descritos, os quais já predominam em regulamentos e auditorias: economicidade, efetividade, eficácia e eficiência.

A *economicidade* está ligada com a “variação positiva da relação custo/benefício, na qual se busca a otimização dos resultados na escolha dos menores custos em relação aos maiores benefícios” (BRASIL, 2001). Significa adotar a opção menos onerosa para a administração, porém, que traga resultados esperados. Corroborando essa ideia, Rocha e Quintiere (2013, p.75) afirmam que a economicidade “refere-se, portanto, à capacidade dos gestores de obter e gerir adequadamente os recursos e manter os custos operacionais baixos”. Assim, foca-se nas ações do gestor, em minimizar os custos para a realização de dada atividade.

A *eficiência*, segundo a IN 01/2001 “é a medida da relação entre os recursos efetivamente utilizados para a realização de uma meta, frente a padrões estabelecidos” (BRASIL, 2001). Ainda, nas palavras de Rocha e Quintiere (2013, p.75) é “a capacidade de o auditado obter a maior produção de bens e/ou serviços com a mínima utilização de insumos (...) sem que haja comprometimento da qualidade”. Já a *eficácia*, segundo a IN 01/2001 “é o grau

de atingimento das metas fixadas para um determinado objeto de uma ação em relação ao previsto, em um determinado período” (BRASIL, 2001). Em outras palavras, procura-se verificar em que grau os objetivos de determinada atividade/programa/projeto foram alcançados e, se não o foram, onde ocorreu o problema.

Por sua vez, a *efetividade*, de acordo com a IN 01/2001 significa “verificar se os procedimentos, políticas, mecanismos, registros e outros dados relevantes, funcionam de acordo com o previsto e se os objetivos de controle estão sendo atendidos, de forma permanente, sem desvios” (BRASIL, 2001). Nas palavras de Rocha e Quintiere (2013, p.77) “busca avaliar os resultados advindos das ações do auditado, além de procurar avaliar se essas ações estão em consonância com as demandas e necessidades manifestadas pela sociedade”. Ou seja, a efetividade está preocupada com os benefícios, os resultados que determinada ação dos gestores e das políticas públicas trarão para a sociedade.

A ilustração abaixo resume os 4 “Es” da auditoria de gestão.



Ilustração 4 - Resumo dos 4 Es da auditoria de gestão
Fonte: Rocha; Quintiere, 2013, p.80.

2.3.3.2 Normas Relativas à conduta e atuação do Auditor

Assim como em outras profissões, o Auditor Interno possui normas que o regem, a fim de atingir objetivos, não comprometendo sua atividade em decorrência de alguma inconsistência. O CFC emitiu a NBC PI 01, que regulamenta a profissão de Auditor Interno.

A norma descreve para o auditor – podendo ser somente contador habilitado para o exercício da função – algumas regras de conduta para atuação da profissão, como:

- competência técnico-profissional: orienta para que o auditor esteja em permanente qualificação e atualização com as normas e legislações pertinentes a sua atuação;
- autonomia profissional: orienta quanto à preservação da autonomia profissional do auditor;
- responsabilidade do auditor na execução dos trabalhos: determina uma conduta de imparcialidade e zelo na realização dos trabalhos e exposição das conclusões;
- relacionamento com profissionais de outra área: define a utilização de profissionais de outras áreas, de forma a realizar a atividade compartilhada, de acordo com a habilitação técnica de cada um;
- sigilo: regula situações de sigilo sobre os trabalhos de auditoria, relativos às informações obtidas durante seu trabalho e após o término do vínculo empregatício ou contratual com a empresa;
- cooperação com auditor independente: quando necessário, e previamente estabelecido pela administração, deve cooperar com o auditor independente, inclusive através da entrega de trabalhos já realizados por ele.

Essa norma estabelece a conduta ideal para o Auditor Interno que atua na iniciativa privada. Com vistas a estabelecer regras de conduta para os auditores que atuam na Administração Pública, a Secretaria da Fazenda e Controle (SFC) publicou o *Manual do Sistema de Controle Interno*, através da IN/SFC 01, de 06 de abril de 2001 que, dentre outros, definiu algumas regras de conduta para o Auditor Interno atuante em órgãos públicos. Nesse viés, a Seção II, intitulada “Normas Relativas aos Servidores do Sistema de Controle Interno” da referida IN define algumas regras de conduta que devem ser seguidas pelos auditores que atuam dentro do sistema federal. De acordo com Castro (2013), essas regras estão assim estabelecidas:

- Comportamento ético: respeitar as normas de conduta de sua entidade, de sua carreira e as que regem a sua classe como profissional, não podendo valer-se da função, em benefício próprio ou de terceiros, ficando, obrigado a guardar a confidencialidade das informações obtidas(...);
- Cautela e zelo profissional: agir com prudência, habilidade e atenção de modo a reduzir ao mínimo a margem de erro e evitar constrangimentos institucionais ou pessoais (...);
- Independência: manter uma atitude independente com relação ao agente controlado (...);
- Soberania: possuir o domínio do julgamento profissional (...);
- Imparcialidade: abster-se de intervir em casos onde haja conflito de interesses que

- possam influenciar na imparcialidade do seu trabalho (...);
- Objetividade: procura apoiar-se em documentos e evidências que permitam convicção da realidade e confirmação da veracidade dos fatos objeto do seu relato;
 - Conhecimento técnico e capacidade profissional: buscar possuir um conjunto de conhecimentos técnicos, experiência e capacidade para as tarefas que executa (...);
 - Atualização dos conhecimentos técnicos: manter atualizados seus conhecimentos técnicos (...);
 - Uso de informações de terceiros: valer-se de informações anteriormente produzidas por auditores (...);
 - Cortesia: ter habilidade no trato, verbal e escrito, com pessoas e instituições (...).
- Sem grifos no original** (CASTRO, 2013, p.476).

Essas normas de conduta disciplinadas ao Auditor Interno que atua no sistema federal são importantes para a continuidade e respaldo de suas atividades. Contudo, além dessas, é necessário seguir as normas relativas aos papéis de trabalho do auditor, que foram disciplinadas como forma de organizar e padronizar os trabalhos de auditoria no setor público.

2.3.3.3 Normas Relativas à Execução do Trabalho do Auditor

A IN/SFC 01/2001 também disciplinou a forma de execução do trabalho do auditor que atua no SCI, disponibilizada na Seção III da referida IN. Logo no início do texto essa norma descreve que o auditor que faz parte do SCI terá livre acesso a todos as dependências e documentos do órgão a ser auditado, não lhe podendo ser sonogada nenhuma informação. Segue texto na íntegra:

Item 1, Seção III da IN/SFC 01/2001: O servidor do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, no exercício de suas funções, terá livre acesso a todas as dependências do órgão ou entidade examinado, assim como a documentos, valores e livros considerados indispensáveis ao cumprimento de suas atribuições, não lhe podendo ser sonogado, sob qualquer pretexto, nenhum processo, documento ou informação, devendo o servidor guardar sigilo das informações caso elas estejam protegidas legalmente (IN/SFC 01/2001, Seção III).

Esse item é de fundamental importância para a continuidade do trabalho do auditor, uma vez que para um posicionamento válido, torna-se indispensável o acesso a todos os ambientes, documentos e informações do local a ser auditado.

Com vistas à forma de execução das auditorias, Castro (2013, p.439) descreve cinco formas: *Auditorias Diretas*, *Auditorias Indiretas*, *Compartilhada*, *Terceirizada* e *Simplificada*. A *Auditoria Direta* é executada diretamente por servidores em exercício no órgão ou entidade. Ela pode ser dividida em centralizada, descentralizada e integrada.

A *Auditoria Indireta* é executada com participação de servidores não lotados no órgão ou entidade. Já a *Auditoria Compartilhada* é coordenada pelo SCI com auxílio de outros

órgãos. Diferentemente, a *Auditoria Terceirizada* é executada por instituição privada, podendo ser conhecida como auditoria externa. Por fim, a *Auditoria Simplificada* é realizada por meio eletrônico, específica para unidades integrantes do SIAFI.

A IN 01/2001 da SFC orienta, na Secção III, sobre alguns procedimentos e cuidados que o auditor deve seguir na execução do seu trabalho. A ilustração abaixo ilustra cada etapa:

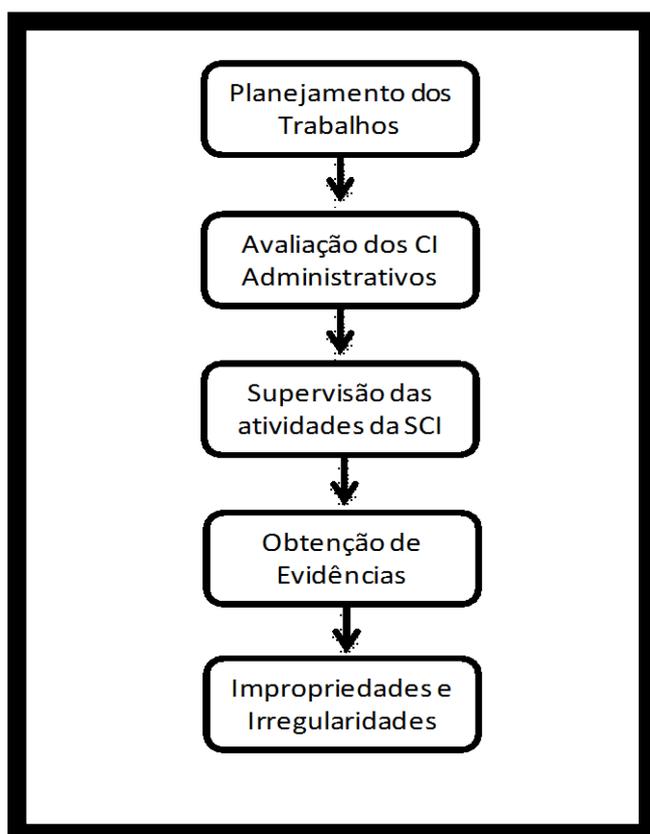


Ilustração 5 - Execução da auditoria
Fonte: adaptação IN/SFC 01/2001

A fase do *Planejamento dos Trabalhos* pode ser considerada o início das atividades. Nessa fase, define-se a extensão e a profundidade dos procedimentos que serão aplicados, bem como a sua aplicação. Esta etapa pode ser dividida em: a) *Exame Preliminar*, onde se busca conhecer a natureza e características das áreas, operações e processos que serão auditados, bem como a legislação aplicável e o resultado das últimas auditorias realizadas e; b) *Elaboração do Programa de Trabalho*, etapa que é definida os aspectos técnicos e operacionais. Na fase da *Avaliação dos Controles Internos* é efetuada a avaliação da capacidade e da efetividade dos sistemas de contabilidade, administrativos e operacionais. Já a denominada *Supervisão das*

Atividades de Auditoria define que toda a atividade de auditoria deve ser supervisionada pela chefia ou por servidor a quem a função for formalmente delegada. A fase de *Obtenção de Evidências* é uma das mais importantes, pois é nela que o auditor deve realizar os testes e provas que fundamentem, de forma objetiva, suas recomendações e sugestões. Por fim, realiza-se a detecção e apuração de *Impropriedades e Irregularidades* alerta quanto à atenção oferecida pelo auditor em casos e situações que denotem indícios de irregularidades, dando o tratamento pertinente para que os dirigentes possam adotar as providências corretivas, quando couber.

Além dessas fases, existem também etapas de auditoria que devem ser seguidas para uma boa execução dos trabalhos. O próximo tópico abordará cada etapa de auditoria e a importância de cada uma delas.

2.3.3.4 Etapas de Auditoria

Assim como as demais atividades na Administração Pública, a Auditoria Interna possui uma sequência (etapas) referente ao desenvolvimento de sua atividade. A ilustração abaixo demonstra as principais etapas do processo de auditoria.

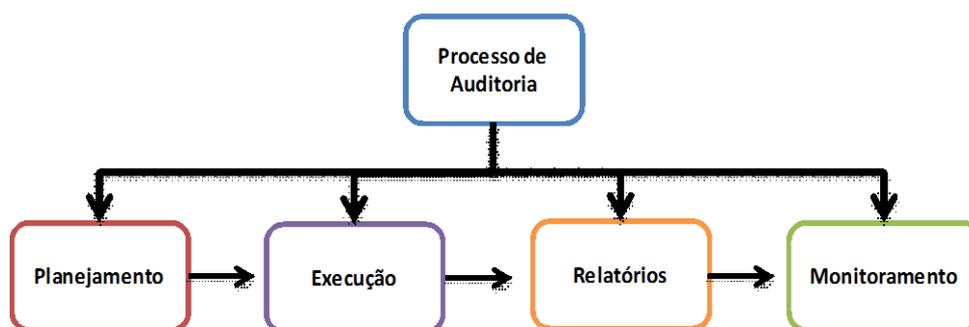


Ilustração 6 - Processo de auditoria
Fonte: da autora (2015)

A etapa do *Planejamento* é fundamental para a consecução dos objetivos da realização da auditoria. O CFC, através da NBC T 12, preceitua a fase do planejamento como preliminar ao processo de auditoria, uma vez que “compreende os exames preliminares da Entidade, para definir a amplitude do trabalho a ser realizado de acordo com as diretrizes estabelecidas pela administração”, ou seja, é a fixação antecipada do que se deseja atingir (objetivo); o que deve

ser feito para alcançá-lo (ações); quando será efetuado (cronograma); como será executado (metodologia); quem o fará (responsabilidade); onde será realizado (localização); por quê de sua execução (fundamentação) e o custo do processo (orçamentário, levando em consideração o custo benefício de colocar em prática o procedimento de auditoria) (CRUZ, 2012).

Corroborando o que foi citado, o IIA (2004) publicou nas *Normas Internacionais para o Exercício Profissional da Auditoria Interna*, que no planejamento o “diretor executivo da auditoria deve estabelecer planos com base em análise de riscos para determinar as prioridades da atividade de auditoria interna, consistentes com a meta da organização”. Os riscos que a referida norma traz fazem referência à governança corporativa da organização, operações e sistemas de informação.

O PAINT (Plano Anual de Auditoria Interna) é o exemplo de planejamento efetuado pelas auditorias das IFES. Anualmente é elaborado o PAINT com vistas ao atendimento de verificação de áreas/processos/controles considerados com maior grau de vulnerabilidade e dispêndios financeiros. Esse planejamento, após a sua confecção, deve ser encaminhado para a aprovação do órgão máximo da Instituição e à CGU, para que sejam analisados e efetuados os devidos ajustes para a sua efetivação no ano subsequente.

A etapa da execução, embora suas fases já tenham sido descritas anteriormente, é o momento em que o auditor interage com o objeto proposto no planejamento. É nessa etapa que se coletam evidências e constatações, bem como informações do objeto que está sendo auditado e quando são aplicados os procedimentos de auditoria.

Após a execução do trabalho de auditoria, é necessário efetuar a transcrição dos principais achados. Essa é a etapa de confecção dos Relatórios, onde são descritas as informações pertinentes ao gestor, bem como as constatações encontradas com as devidas recomendações, nas quais o auditor se baseará para tornar o processo de acordo com a legalidade. Com vistas a atender essa demanda, o IIA (2004, item 2060) descreve que deverão ser apresentados Relatórios Periódicos à alta administração da Instituição sobre o “propósito, autoridade, responsabilidade e desempenho em relação a seus planos”, incluindo a exposição de matérias significativas sobre controle, governança corporativa e outras necessárias e solicitadas, consideradas pertinentes aos atos da gestão.

As equipes de auditores internos das IFES efetuam alguns relatórios específicos ao término de cada trabalho de auditoria realizado na Instituição. São eles:

- Relatório Preliminar: primeiro relatório elaborado pelos auditores. Nele, constam as primeiras informações, constatações e recomendações sobre o trabalho realizado. Após sua confecção, deve ser encaminhado para ciência e manifestação do gestor;
- Relatório Final: após a manifestação do gestor, retorna ao auditor para verificar a coerência das manifestações e transcrever a recomendação final abaixo de cada constatação. Novamente é encaminhado ao gestor para sua ciência;
- Relatório Gerencial: esse relatório é uma espécie de resumo das principais incoerências encontradas, recomendações e fatos referentes ao trabalho realizado. Nele é feito um diagnóstico e uma avaliação geral dos controles internos sobre a área fruto do processo de auditoria. É encaminhado ao dirigente máximo da Instituição para que ele tenha uma visão geral da situação da área que foi auditada e possa tomar as decisões cabíveis;
- Relatório Anual das Atividades de Auditoria Interna (RAINT): contempla o resumo das atividades de auditoria realizadas pela equipe no decorrer de um ano e em conformidade com o PAINT. É efetuado no início de cada ano, referente as atividades realizadas no ano anterior e encaminhado para conhecimento do órgão máximo da Instituição e ao CGU.

Por fim, existe a etapa do Monitoramento. É quando a equipe de auditoria verifica a aplicabilidade das recomendações efetuada em seus relatórios referente às constatações encontradas. Pode ser realizada uma ou mais vezes ao ano, dependendo da situação e do planejamento da equipe de auditoria.

Por meio do conhecimento da função da ferramenta da AI, sua importância para as Instituições, funções e etapas de trabalho, a próxima seção se pautará em demonstrar como está inserida nas IFES, elencando os principais regulamentos promulgados para dar o embasamento necessário à sua prática.

2.3.4 A Auditoria Interna inserida nas IFES

Após fazer o percurso da Reforma do Estado, da potencialização do CI e da inserção da AI, esta seção vai tentar demonstrar como essa ferramenta está inserida nas IFES, sua forma de atuação e os principais regulamentos promulgados que a fundamentam.

Para ilustrar, a pirâmide abaixo demonstra a hierarquia entre os controles federais na realidade brasileira.

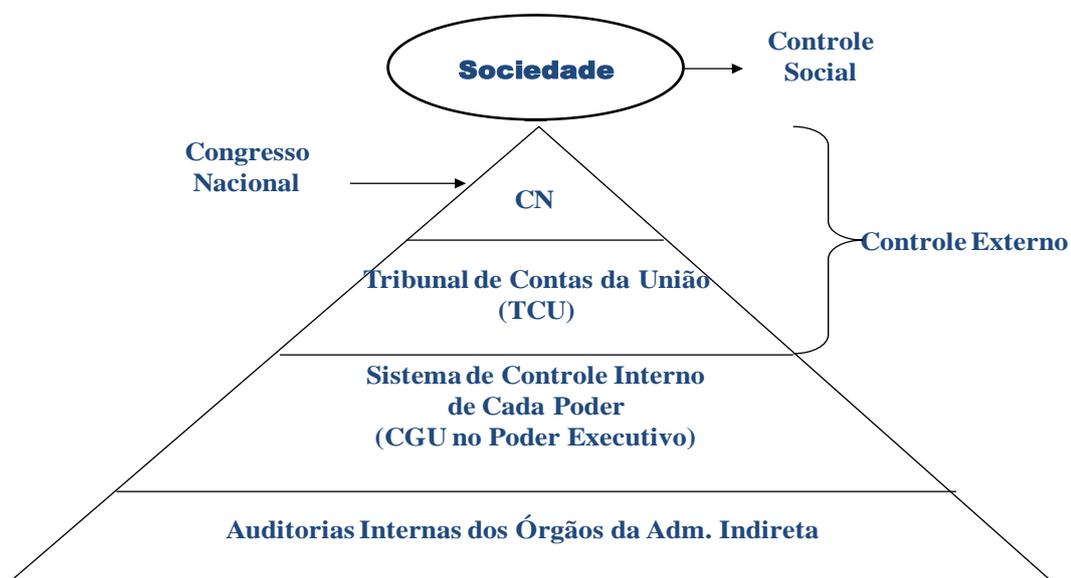


Ilustração 7 - Hierarquia dos controles federais
Fonte: adaptado de Cruz (2012).

Observa-se que, no topo da pirâmide está o Controle Social exercido através da sociedade. Embora na Constituição de 1988 não esteja especificado, pode-se aferir que há menção a esse tipo de controle, inclusive muito em voga nos dias atuais.

Partindo de um ambiente macro regulamentador, abaixo do controle social, há o controle externo. Verifica-se que o estabelecimento das auditorias internas ao longo da Administração Pública está inserido no maior regulamento do Estado Brasileiro. Assim, o Art.70 da Constituição Federal dispõe:

Art.70: A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder. Parágrafo Único: Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumira obrigações de natureza pecuniária (BRASIL, 1988, sem grifos no original).

Com este artigo inserido na Carta Magna fica evidente que qualquer pessoa física ou jurídica deverá prestar contas se receber, gerenciar, utilizar, arrecadar, guardar ou administrar dinheiro público. E ainda que, cada Poder deverá regulamentar seu órgão de controle interno para efetuar a fiscalização da aplicação do dinheiro público.

Na hierarquia, abaixo do controle externo está o interno. Desta forma, o Controle Interno do Poder Executivo foi disciplinado através do Decreto 3.591/2000, que estabelece as diretrizes das ações do controle inseridas nas Instituições que pertencem a este Poder. Além disso, esse decreto institui as finalidades, atividades, organização e estrutura do controle interno. Não obstante, esse mesmo decreto determina a inserção do controle interno nas Instituições que compõe a Administração Pública Federal Indireta (autarquias, fundações, sociedades de economia mista, empresas públicas e consórcios públicos).

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

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

Art.15. As unidades de auditoria interna das entidades da Administração Pública Federal indireta vinculadas aos Ministérios e aos órgãos da Presidência da República ficam sujeitas à orientação normativa e supervisão técnica do Órgão Central e dos órgãos setoriais do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, em suas respectivas áreas de jurisdição (BRASIL, 2001, sem grifos no original).

As IFES são consideradas autarquias pelo ordenamento jurídico. Deste modo, assumem a prerrogativa da inserção do controle interno nos moldes do Decreto 3.591/2000. Soma-se a esses decretos, o fato de as autarquias serem Instituições descentralizadas e a competência do ensino superior ficar a cargo da União, conforme explicitado na Lei 9.394 de 1996 (Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional).

Outra norma regulamentar considerada como base para as atividades de controle interno nas IFES é a IN n.º 01/2001-MF, que possui como principal pressuposto a definição de diretrizes, princípios e conceitos para atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, além de aprovar normas e técnicas de ação. De acordo com essa IN, a definição e o funcionamento da atividade é designado da seguinte forma:

[...] 1. A auditoria interna constitui-se em um conjunto de procedimentos, tecnicamente normatizados, que funciona por meio de acompanhamento indireto de processos, avaliação de resultados e proposição de ações corretivas para os desvios gerenciais da entidade à qual está vinculada. Os trabalhos de auditoria interna são

executados por unidade de auditoria interna, ou por auditor interno, especialmente designado para a função, e tem como característica principal assessoramento à alta administração da entidade, buscando agregar valor à gestão.

2. Para fins desta Norma, considera-se que unidade de auditoria interna é aquela pertencente à estrutura organizacional de entidades da Administração Pública Federal Indireta ou aos entes paraestatais de cooperação com o Poder Público que realizam serviços sociais autônomos.

3. As entidades da Administração Pública Federal Indireta, bem assim os serviços sociais autônomos, deverão organizar suas respectivas unidades de auditoria interna, as quais terão como finalidades básicas, fortalecer a gestão e racionalizar as ações de controle, bem como prestar apoio aos órgãos do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

(...)

6. O apoio ao Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal consiste no fornecimento periódico de informações sobre os resultados dos trabalhos realizados, bem como no atendimento das solicitações de trabalhos específicos (BRASIL, Seção I, 2001).

Quanto ao posicionamento hierárquico, observa-se que essa IN determina que a vinculação da unidade de auditoria interna deverá estar “subordinada ao conselho de administração ou a órgão de atribuições equivalentes” (Capítulo X, Seção I, item 8 da Instrução Normativa nº 01/2001/SFC). Ainda descreve que, caso não haja na Instituição tal órgão, o Auditor Interno deverá estar subordinado diretamente ao dirigente máximo, sendo vedado delegar tal vinculação. Percebe-se assim, a promulgação de regulamentos federais que amparam a inserção da auditoria interna nas instituições que compõem a Administração Pública Federal Indireta, bem como determinam e orientam a sua atuação e subordinação. Seu papel principal, de acordo com o Decreto 3591/2000, é “fortalecer a gestão e racionalizar as ações de controle”, além de prestar assessoramento à alta gestão.

Tendo como base seus objetivos, subordinação e prática, este trabalho tem como principal escopo a avaliação dos efeitos e funcionamento da auditoria interna inserida nas IFES, o que será elucidado adiante.

3 AVALIAÇÃO DAS AUDITORIAS INTERNAS NAS IFES: ASPECTOS METODOLÓGICOS

O objetivo deste capítulo é apresentar os aspectos metodológicos que esta pesquisa se pautou, no que diz respeito às técnicas de pesquisa e investigação. Assim, as próximas seções abordarão e identificarão as técnicas de pesquisa, os meios de seleção da população, os instrumentos de coleta dos dados e a análise dos dados.

Conquanto, antes de iniciar a exploração e amostra dos dados desta investigação, oportuno descrever alguns conceitos, mesmo que brevemente, para situar o leitor da abordagem da pesquisa.

Conceitualmente, método pode ser definido como o “conjunto das atividades sistemáticas e racionais que, com maior segurança e economia, permite alcançar o objetivo (...) traçando o caminho a ser seguido, detectando erros e auxiliando as decisões do cientista” (MARCONI, LAKATOS, 2010, p.65). Ou seja, é o estudo ou a ciência do caminho que se pretende facilitar o conhecimento e que possa ser seguido e repetido por outras pessoas (MAGALHÃES, 2005, p.226).

Por sua vez, pesquisa é conceitualmente definida como um “procedimento formal, com método de pensamento reflexivo, que requer um tratamento científico e se constitui no caminho para conhecer a realidade ou para descobrir verdades parciais” (MARCONI; LAKATOS, 2010, p.139).

Nesse ínterim, esta pesquisa está motivada pela busca do conhecimento do trabalho da AI, avaliando a sua efetividade para a gestão da *res pública*, podendo contribuir para a reflexão desta atividade em ambiente público.

Porém, oportuno esclarecer o que é efetividade e o que nos motivou a avaliá-la.

O ato de avaliar faz parte de nosso dia-a-dia. Avaliamos o que comer, o que vestir, que faculdade cursar, enfim, estamos efetuando avaliação de ações cotidianas, porém de forma subjetiva, na maioria dos casos, “com informação insuficiente e mediante uma reflexão assistemática” (COHEN; FRANCO, 2012, p.72).

A avaliação pode ser definida como o ato de “fixar o valor de uma coisa; para ser feita se requer um procedimento mediante o qual se compara aquilo a ser avaliado como um critério ou padrão determinado”(COHEN; FRANCO apud, FRANCO, 2012, p.73). Para os mesmos autores, a avaliação é definida como o ramo “da ciência que se ocupa da análise da eficiência”.

Em outras palavras, é a comparação de um programa ou processo com seus objetivos ou metas, a fim de contribuir para a tomada de decisão.

Por sua vez, efetividade constitui a relação entre resultados e objetivos. (COHEN; FRANCO, 2012, p.107).

Desta forma, a avaliação da efetividade dar-se-á através da seguinte equação:

$$\text{Efetividade} = \frac{\text{Resultados}}{\text{Objetivos}}$$

Para podermos avaliar a efetividade é necessária a escolha de uma metodologia, que nos direcionará para alcançar os objetivos da pesquisa. Assim, adotaremos a metodologia CIPP para avaliar a efetividade das AI nas IFES, por compreender que esta metodologia abrange o processo do início ao final, evidenciando o contexto, as entradas, o processo e os resultados do objeto que está sendo pesquisado.

Nas próximas seções esclareceremos como esta pesquisa irá trabalhar com a metodologia CIPP em cada etapa do processo.

3.1 INSTRUMENTOS DE COLETA DE DADOS: A METODOLOGIA CIPP

Como esta investigação parte da perspectiva de efetuar uma avaliação referente à ferramenta da auditoria interna, subjaz adotar um método de pesquisa que auxilie o investigador a efetuar a sua análise. É a metodologia aplicada que dará o direcionamento necessário para que o investigador alcance seus objetivos.

Para efetuar esta avaliação da AI será adotado o Modelo de Avaliação CIPP (*Context, Input, Process, Product*) de Stufflebeam (2003) como quadro de referência para a avaliação nas suas várias dimensões. O modelo de avaliação CIPP apresenta um conjunto de pressupostos teóricos que importa destacar no sentido de compreender a adequação deste modelo ao objeto da investigação. Esta proposta centra-se, sobretudo, no caráter da avaliação como reflexão para a melhoria de processo de tomada de decisão numa instituição ou num determinado contexto, dado que compreende a avaliação como um processo pelo qual se delimitam, obtêm e fornecem informações úteis (COHEN, FRANCO, 2012; ANDRIOLI, 2010) que permitem julgar acerca das decisões possíveis.

Trata-se, portanto, de um processo contínuo, que inclui essencialmente três etapas – delinear, obter e fornecer informações úteis para a tomada de decisão, proporcionando dados para a prestação de contas e promovendo a compreensão dos fenômenos envolvidos.

Este modelo de avaliação estabelece como grandes domínios de análise o contexto, as entradas da aplicação da AI nas IFES (*input*), o processo de funcionamento da AI (*process*) e os produtos obtidos (*product*), a que correspondem diferentes processos de avaliação com implicações ao nível da tomada de decisão na gestão universitária:

- **A avaliação de Contexto**, que diz respeito à identificação da concepção, origem, problemas dos mecanismos da AI na gestão das IFES; procura através de uma análise do panorama atual da educação superior no âmbito das instituições públicas federais relacionadas às questões do controle, prestação de contas de gastos públicos na administração das instituições federais. Relaciona-se também ao exame da tendência aplicada à gestão do setor público desde o final dos anos 80, qual seja, Nova Gestão Pública (NGP);
- **A avaliação das Entradas** (“inputs”), que engloba a análise da adequação das atividades, dos mecanismos e instrumentos de controle e auditoria aplicados às IFES;
- **A avaliação do Processo**, que inclui a análise e recolha de dados sobre o funcionamento da AI, das ações implementadas e feedback dos participantes durante o processo, permitindo a reflexão sobre o trabalho das auditorias na melhoria da gestão das IFES;

Avaliação do produto centra-se na avaliação sobre os efeitos da AI nas IFES, partindo da análise dos sujeitos envolvidos (gestores) no processo e comparando os resultados obtidos com os objetivos previstos. Assim, cabe destacar que

[...] o modelo CIPP procurou promover a cultura da avaliação no âmbito das organizações (empresariais e educacionais) para fundamentar as decisões gerenciais com base em investigações sistemáticas, pautadas na coleta sistemática de dados relevantes (fatos) e na análise racional destes. Posteriormente as evidências são comparadas aos critérios de qualidade adotados, proporcionando, dessa forma, a emissão de juízos de valor por parte do avaliador” (ANDRIOLA apud BURROWS; ROBINSON, 2010, p.66).

O Quadro 7 sintetiza os principais métodos de recolha de dados, os objetivos que pretendem alcançar, assim como os intervenientes no processo, com base nas diferentes fases da avaliação do modelo CIPP proposto por Stufflebeam (2003):

Método	Objetivos	C	I	P	P	Intervenientes
Análise documental e bibliográfica	* Analisar documentos produzidos no âmbito das IFES visando à adoção da AI.	x	x			
	* Analisar relatórios de gestão e relatórios produzidos por auditores.	x	x		x	
	* Analisar legislação.	x	x			
	* Principais artigos relacionados ao objeto.	x				
Questionário Gestores	* Avaliar a percepção dos gestores em relação às atividades, ações, instrumentos e aplicação da AI.			x		Diretores, Pró-Reitores, Reitores das IFES
	* Conhecer as principais mudanças sentidas.			x		
Questionário Auditores	* Conhecer a visão e prática, resultados esperados da AI na gestão das IFES.			x	x	Auditores, Procuradores
	* Criar diálogo com os envolvidos facilitando o acesso à informação.			x	x	

Quadro 7: Métodos, Objetivos e Intervenientes na Recolha de Dados
 Fonte: da autora (2015)

Desta forma, para efetuarmos a *avaliação do contexto*, esta pesquisa analisou os principais artigos e textos produzidos por autores que contextualizaram sobre o tema em questão. Esta primeira etapa está descrita no capítulo que trata sobre o referencial teórico da pesquisa. Também serão analisados os principais regulamentos legais que permeia a inserção e intensificação da ferramenta da AI nas IFES. Por último, uma análise efetuada sobre os relatórios e documentos produzidos pelos auditores internos, atores do processo, nos esclarecerá como esta ferramenta trabalha inserida nessas Instituições.

Há duas classificações para a análise de documentos: os oficiais e não oficiais. Como modelos de documentos classificados como oficiais incluem-se as leis e regulamentos que fazem parte da inserção da auditoria interna como ferramenta de controle no Poder Público, bem como nas IFES. Também serão analisados documentos emitidos por estas, por serem considerados de domínio público, e assim, oficiais.

Neste viés, serão considerados, também, os documentos classificados como escritos, porém não oficiais que, constituem um aparato maior de documentos, como livros, publicações

em periódicos e revistas (SAINT-GEORGES, 1997), que coadunam com o tema proposto por esta investigação.

Nesta análise serão tomados como fontes documentais os dados originários de preceitos oficiais e não oficiais. Conforme delimitado:

[...] é oficial uma fonte que depende de uma autoridade pública. Trata-se, pois, de documentos que são *emitidos* por uma autoridade pública, ou *recebidos* por essa autoridade, em virtude das responsabilidades que lhe estão confiadas por lei, por regulamentos ou por certos costumes notórios” (grifos no original) (SAINT-GEORGES, 1997, p.21).

Na ilustração abaixo há uma distinção das fontes documentais, conforme demonstrado:

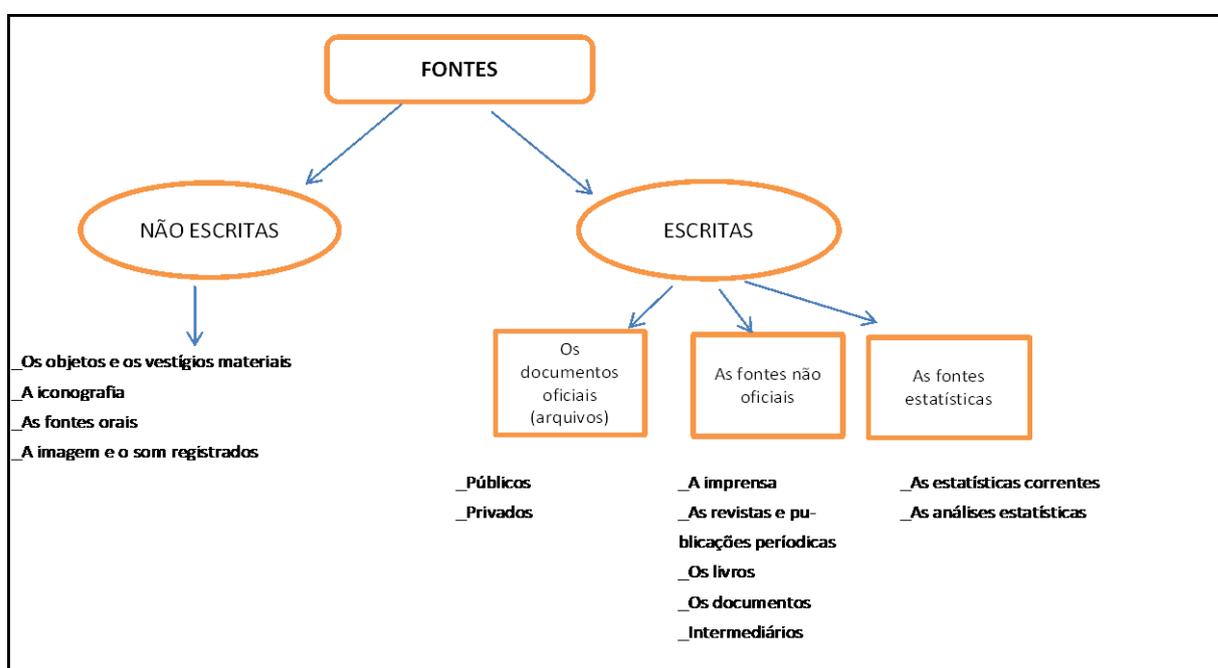


Ilustração 8 - As fontes documentais
Fonte: (SAINT-GEORGES, 1997, p.18)

Para efetuarmos a *avaliação das entradas*, além da análise da legislação que tem por objetivo proporcionar ao leitor o conhecimento acerca da adequação dessa ferramenta nas IFES, a análise principal se pautará nos relatórios e documentos produzidos por esses auditores, com o intuito de verificar o trabalho por eles exercido em comparação aos regulamentos promulgados.

Por sua vez, para a *avaliação do processo* nos pautaremos nos questionários aplicados aos auditores internos e gestores das IFES. Nosso principal objetivo é conhecer a visão prática dos trabalhos desenvolvidos pelos auditores internos; compreender a percepção dos gestores

sobre o quão esta ferramenta os auxilia na gestão das IFES e criar a possibilidade de um diálogo para adequação desta ferramenta nessas Instituições.

Utilizando desta técnica pretende-se obter informações sobre conhecimentos, crenças, sentimentos, comportamentos e sua prática. (GIL, 2010, p.121).

A relevância da aplicabilidade deste método é exposta por Albarello (1997) suscitando que então “deve constituir um todo relativamente homogêneo, de tal modo que, obtidos os resultados, seja possível quase automaticamente confirmar ou infirmar essas hipóteses” (ALBARELLO, 1997, p.53).

Para a confecção do questionário, Marconi e Lakatos (2010, p.185) comentam sobre a necessidade de o pesquisador conhecer bem o assunto e organizá-los em temas, de acordo com os objetivos geral e específico.

Ainda, as autoras apontam algumas vantagens e desvantagens de aplicar questionário, conforme o quadro abaixo:

Vantagens	Desvantagens
Economia de tempo, viagens e obtém grande número de dados	Porcentagem pequena dos questionários que voltam
Atinge maior número de pessoas simultaneamente	Grande número de perguntas sem respostas
Abrange uma área geográfica mais ampla	Não pode ser aplicado a pessoas analfabetas
Economiza pessoal, tanto em adestramento quanto em trabalho de campo	Impossibilidade de ajudar o informante em questões mal compreendidas
Obtém respostas mais rápidas e mais precisas	A dificuldade de compreensão, por parte dos informantes, leva a uma uniformidade aparente
Há maior liberdade de respostas, em razão do anonimato	Na leitura de todas as perguntas, antes de respondê-las, pode uma questão influenciar a outra
Há mais segurança, pelo fato de as respostas não serem identificadas	A devolução tardia prejudica o calendário ou sua utilização
Há menos risco de distorção, pela não influência do pesquisador	O desconhecimento das circunstâncias em que foram preenchidos torna difícil o controle e a verificação
Há mais tempo para responder e em hora mais favorável	Nem sempre é o escolhido quem responde ao questionário, invalidando, portanto, as questões
Há mais uniformidade na avaliação, em virtude da natureza impessoal do instrumento	Exige um universo mais homogêneo
Obtém respostas que materialmente seriam inacessíveis	

Quadro 8 - Vantagens e desvantagens de aplicar questionário

Fonte: MARCONI, LAKATOS (2010, p.184)

Por fim, para a *avaliação do produto*, através da análise dos regulamentos, da percepção dos gestores sobre a ferramenta e o conhecimento dos trabalhos desenvolvidos pelos auditores, iremos abordar os principais problemas encontrados nesse universo, buscando sensibilizar os

atores sobre necessidades de mudanças para melhor atendimento e efetividade desta ferramenta na gestão das IFES.

Percebe-se que a inserção desta metodologia aglutinadas à pesquisa ganha uma dimensionalidade maior e mais aprofundada, o que faz crer que as chances de erro são minimizadas em comparação com o todo do objeto.

3.2 A SELEÇÃO POR AMOSTRA

Como amostragem considera-se “a operação que consiste em retirar um certo número de elementos (isto é, uma amostra) de um conjunto de elementos que se pretende observar ou tratar (população)” (ALBARELLO, 1997, p.57). Ou seja, são os elementos nos quais serão retirados efetivamente os dados necessários ao processo de pesquisa, uma vez que se verifica ser praticamente impossível efetuar um levantamento do todo (MARCONI, LAKATOS, 2007). Portanto, a amostra é o levantamento de dados de uma parte do todo de uma população, já que torna-se, muitas vezes, inviável o levantamento do todo.

Por Universo ou População, Marconi e Lakatos (2007, p.41) entendem ser “o conjunto de seres animados ou inanimados que apresentam pelo menos uma característica em comum”. Já amostra é a porção, ou parcela deste universo comum.

O processo de amostragem pode ser classificado como: probabilístico e não probabilístico. A amostragem probabilística tem como principal característica poder ser submetida a tratamento estatístico. Já a amostragem não probabilística se caracteriza pela impossibilidade da aplicação das fórmulas estatísticas, uma vez que não faz uso de fórmulas aleatórias de seleção (MARCONI, LAKATOS, 2007). O quadro abaixo demonstra o tipo de amostragem:

Amostragem Probabilística	Amostragem Não Probabilística
Aleatória Simples	Intencional
Sistemática	Por "juris"
Aleatória de Múltiplo Estágio	Por tipicidade
Por área	Por quotas
Por Conglomerados ou Grupos	
De vários degraus ou estágios múltiplos	
De fases múltiplas, multifásica ou em várias etapas	
Estratificada	

Quadro 9 - Amostragem Probabilística
 Fonte: adaptado MARCONI, LAKATOS, 2007

Para seleccionar uma amostra é necessário conhecer a população alvo da pesquisa, assim, primeiro passo é delimitar esta população. Nessa delimitação, cabe definir quantitativo que será pesquisado, levantar os dados da população, delimitar o que será pesquisado.

Para este trabalho, será considerada a população pertencente às Instituições Federais de Ensino Superior Brasileira em sua forma global, ou seja, será considerada toda a população das IFES instituídas, porém os questionários serão aplicados somente aos gestores e auditores destas Instituições, pois são esses os principais atores envolvidos nas auditorias internas das IFES.

Optou-se por aplicar as técnicas de pesquisa na população global, por considerar que os regulamentos jurídicos e legais são uniformes para todas as IFES e, desta forma, independente de sua área geográfica, localização, orçamento, quantitativo de pessoal e estrutura, a forma e organização são semelhantes. Ou seja, não há diferenciação entre elas.

No entanto, para aplicação do questionário aos gestores e aos auditores das IFES optou-se em enviar a dois Fóruns tendo em vista a facilidade do acesso à informação. Do decorrer deste capítulo estão especificadas as Instituições e os motivos pelos quais foram aplicados os questionários nos Fóruns.

De acordo com dados extraídos do MEC/INEP Censo 2012, que demonstra o quantitativo de IES no Brasil no ano de 2012, visualizamos um total de Instituições de Ensino Superior, englobando privadas e públicas, para o ano de 2012, em 2.416 unidades. Destas, 304 são de ensino público e 2.112 unidades de ensino privado, conforme demonstrado no gráfico abaixo:

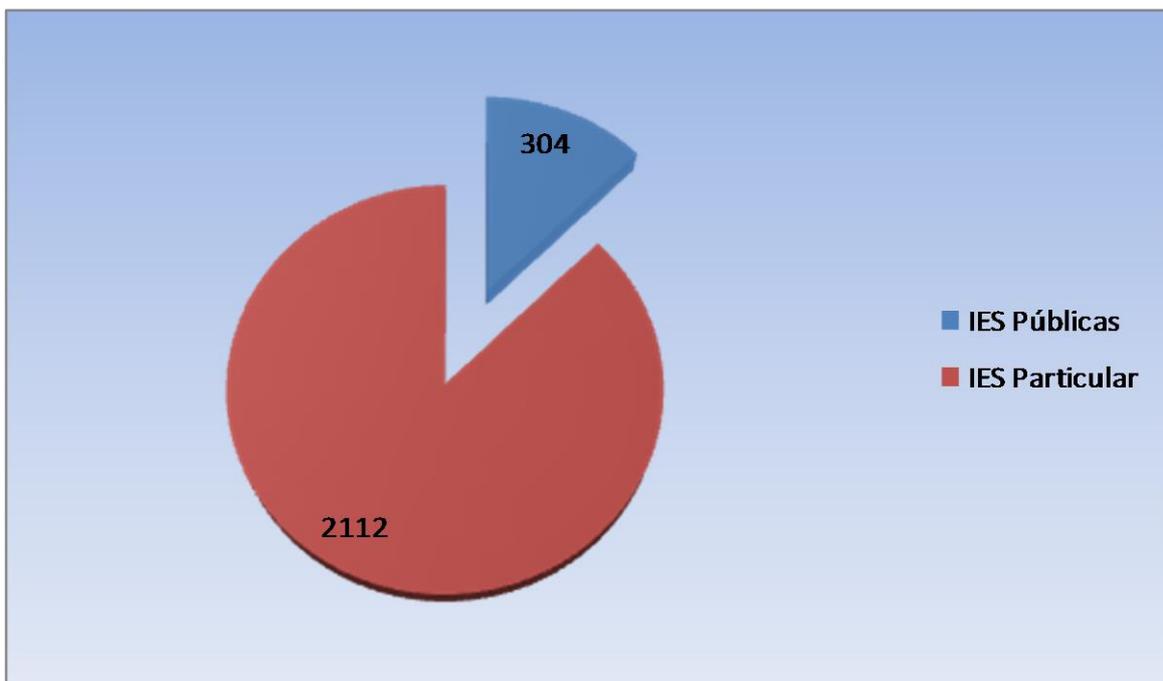


Ilustração 9: Quantitativo de IES Brasil
Fonte: MEC/INEP Censo 2012

3.3 CARACTERÍSTICAS GERAIS DA AMOSTRA

Buscando efetuar um comparativo, em anos, da evolução do número de cursos e Instituições implantadas num determinado período de tempo, pesquisou-se dados do Censo no MEC/INEP, os quais encontrou-se primeiros dados significativos coletados e publicados no ano de 1968 e últimos dados acessíveis ao público coletado e publicados em 2012, para fins de análise.

Com o aumento do número de Instituições distribuídas pelo território nacional, aumenta-se significativamente o número de cursos disponibilizados à população. São dados

comparativos da evolução entre 1968 e 2012 do MEC/INEP Censo 2012, conforme demonstrado no gráfico abaixo:

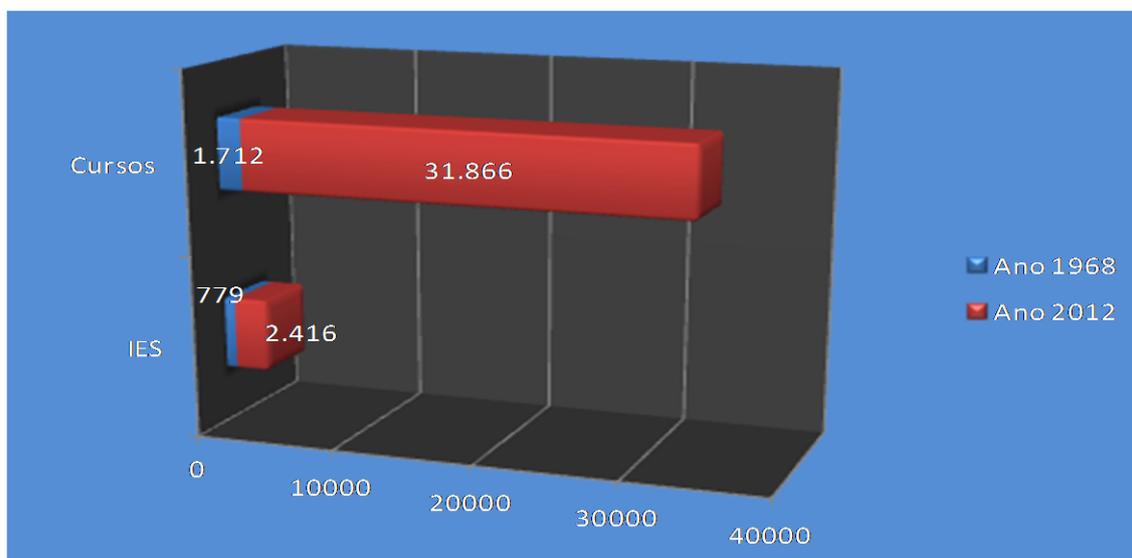


Ilustração10: Evolução Cursos e IES no Brasil
Fonte: MEC/INEP Censo 2012

Os dados disponibilizados pelo Censo 2012 MEC/INEP mostram uma significativa evolução no número de Instituições criadas e de cursos de ensino superior num comparativo entre os anos de 1968 a 2012. Em 1968 existiam 779 IES credenciadas e distribuídas em território nacional, sendo que nestas havia 1.712 cursos de ensino superior disponibilizados à população. Em 2012 esses números deram um salto significativo, passando para 2.416 IES ofertando 31.866 cursos de ensino superior. O gráfico abaixo demonstra a distribuição das IES no Brasil, tendo como parâmetro ano de 2012.

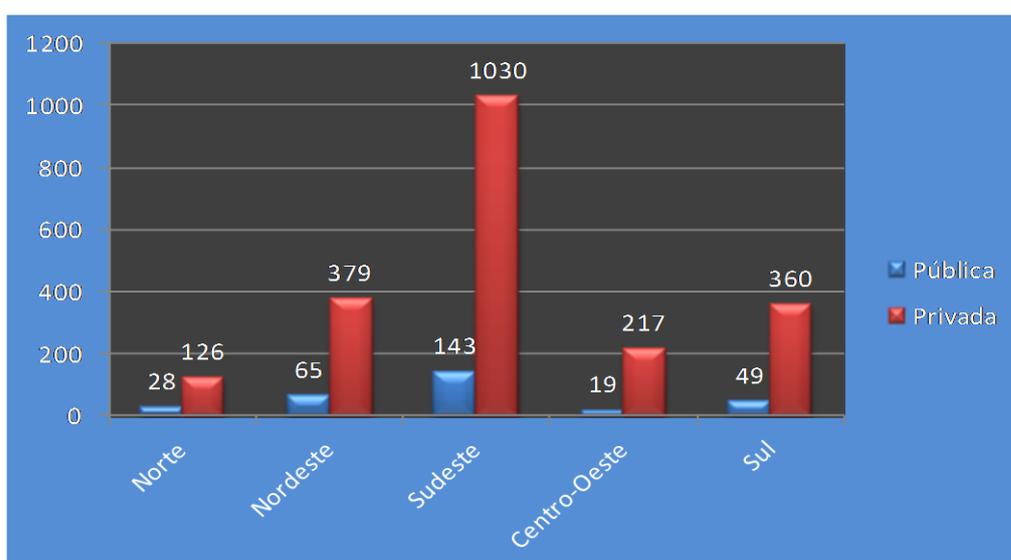


Ilustração 11: Distribuição das IES no Brasil
Fonte: MEC/INEP Censo 2012

Os dados disponibilizados pelo Ministério da Educação permitem notar que a maior concentração de IES está na região Sudeste, contendo 143 instituições públicas e 1.030 instituições privadas. Contrapondo, a menor concentração encontra-se na Região Norte com apenas 28 instituições públicas e 126 privadas. Conquanto, ainda pode-se aferir que o número, conforme demonstrado nos gráficos anteriores, cresceu significativamente em um pouco mais de quarenta anos.

Partindo do pressuposto que as Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) compõe-se de Universidades Federais, Centros Federais Tecnológicos e outras Instituições Federalizadas, totalizando 304 Instituições (dados censo INEP 2012) distribuídas pelo território brasileiro, esta pesquisa considerará as IFES em sua forma global, ou seja, optou-se por considerar a amostra total de Instituições a serem analisadas, partindo do pressuposto que a inserção da auditoria interna nas IFES é oriunda de uma normativa federal, que independe de qualquer outra característica para existir, como por exemplo, região brasileira, número de atores, regulamentação interna, financiamento.

Nessa perspectiva, considerar-se-á como critério de seleção da amostra a proximidade de acesso dos pesquisadores, tanto do gestor e auditor, quanto da informação. Este critério será considerado para a metodologia de questionário aos gestores e auditores. Adiante será detalhado como será efetuada cada metodologia utilizada por esta pesquisa.

3.4 COLETA DE DADOS E AMOSTRA PESQUISADA

Com a classificação, amostra e técnicas de pesquisa especificadas, o próximo passo é aplicar cada técnica com o intuito de se obter os resultados que responderão aos objetivos propostos.

O primeiro passo foi identificar a regulamentação que inseriu e intensificou o controle interno e as auditorias internas, na Administração Pública Federal e posterior, nas IFES. Para isso, buscou-se nos meios jurídicos os ordenamentos que versam sobre o tema. A busca foi realizada em livros jurídicos, sites governamentais (planalto, CGU, TCU) e autores referências da área que já se dedicaram a pesquisar e escrever sobre o assunto. Abaixo segue o *corpus* para análise documental desta pesquisa.

Título e Descrição	Ano	Formato
Decreto n.º 4.536- Organiza o Código de Contabilidade da União	1922	Decreto
Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil	1934	CF
Constituição dos Estados Unidos do Brasil	1937	CF
Lei n.º 4.320 - Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.	1964	Lei
Constituição da República Federativa do Brasil	1967	CF
Decreto n.º 61.386 - Dispõe sobre a implantação dos Sistemas de Administração Financeira, Contabilidade e Auditoria; instala as Inspetorias Gerais de Finanças e fixa sua estrutura e atribuições, e dá outras providências	1967	Decreto
Decreto-Lei n.º 200- Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências.	1967	Decreto-Lei
Decreto n.º 84.362 - Dispõe sobre a estrutura de controle interno aplicável a recursos de qualquer natureza, estabelece novos instrumentos de fiscalização e acompanhamento da despesa pública e dá outras providências.	1979	Decreto
Constituição da República Federativa do Brasil	1988	CF
MP n.º 480- Organiza e disciplina os Sistemas de Controle Interno e de Planejamento e de Orçamento do Poder Executivo e dá outras providências.	1994	Medida Provisória
Decreto n.º 3.591 - Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências.	2000	Decreto
LC n.º 101 - Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade da gestão fiscal e dá outras providências	2000	Lei Complementar
Lei n.º 10.180 - 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.	2001	Lei
IN n.º 01 - Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.	2001	Instrução Normativa

Quadro 10: *Corpus* para Análise Documental.

Fonte: da autora (2015)

O intuito desta pesquisa documental com base em regulamentos legais, é a busca por conhecer o caminho que percorreu o controle interno e a auditoria interna, da sua inserção a sua intensificação nos ordenamentos brasileiros. Desse modo, percebe que o *corpus* da pesquisa é diversificado em matéria legislativa, trazendo desde as constituições federais, até instruções normativas de outros órgãos que compõe o Poder Executivo Federal. Foi efetuado um corte da legislação a partir de 1900, por considerar que a Reforma na Administração Pública, e a intensificação do modelo de gestão descentralizada.

Para a aplicação dos questionários aos gestores, o primeiro ponto foi definir o nível hierárquico de gestão que o questionário se aplicará, ou seja, as pessoas-chave para enviar o questionário. Devido ao fato das AI's estarem subordinadas ao órgão máximo da Instituição ou, na ausência deste, diretamente ao Reitor, optou-se por encaminhar o questionário aos Reitores e Pró-Reitores das Instituições, tendo em vista a interferência direta desta ferramenta com esta população. Partindo do grau de proximidade e acesso à informação, o questionário foi encaminhado para todos os Pró-Reitores de Planejamento, em exercício em 2015, das

Universidades e 3 Reitores de Institutos Federais da Região Sul, estes escolhidos por meio da proximidade com os pesquisadores. Abaixo consta o quadro demonstrando a aplicação geográfica do questionário aos gestores.

Nº	Região	Nome	Sigla	Município
1	Centro-Oeste	Universidade de Brasília	UNB	Brasília-DF
2	Centro-Oeste	Universidade Federal de Goiás	UFG	Goiânia-GO
3	Centro-Oeste	Universidade Federal de Mato Grosso	UFMT	Cuiabá-MT
4	Centro-Oeste	Universidade Federal da Grande Dourados	UFGD	Dourados-MS
5	Centro-Oeste	Universidade Federal de Mato Grosso do Sul	UFMS	Campo Grande-MS
6	Nordeste	Universidade Federal de Alagoas	UFAL	Maceió-AL
7	Nordeste	Universidade Federal da Bahia	UFBA	Salvador-BA
8	Nordeste	Universidade Federal do Oeste da Bahia	UFOB	Barreiras-BA
9	Nordeste	Universidade Federal do Recôncavo da Bahia	UFRB	Cruz das Almas-BA
10	Nordeste	Universidade Federal do Ceará	UFC	Fortaleza-CE
11	Nordeste	Universidade Federal do Cariri	UFCA	Juazeiro do Norte-CE
12	Nordeste	Universidade da Integração Internacional da Lusofonia Afro-Brasileira	UNILAB	Redenção-CE
13	Nordeste	Universidade Federal do Maranhão	UFMA	São Luís-MA
14	Nordeste	Universidade Federal de Campina Grande	UFCG	Campina Grande-PB
15	Nordeste	Universidade Federal da Paraíba	UFPB	João Pessoa-PB
16	Nordeste	Universidade Federal de Pernambuco	UFPE	Recife-PE
17	Nordeste	Universidade Federal Rural de Pernambuco	UFRPE	Recife-PE
18	Nordeste	Universidade Federal do Vale do São Francisco	UNIVASF	Petrolina-PE
19	Nordeste	Universidade Federal do Piauí	UFPI	Teresina-PI
20	Nordeste	Universidade Federal Rural do Semi-Árido	UFERSA	Mossoró-RN
21	Nordeste	Universidade Federal do Rio Grande do Norte	UFRN	Natal -RN
22	Nordeste	Universidade Federal de Sergipe	UFS	São Cristóvão-SE
23	Norte	Universidade Federal do Acre	UFAC	Rio Branco-AC
24	Norte	Universidade Federal do Amapá	UNIFAP	Macapá-AP
25	Norte	Universidade Federal do Amazonas	UFAM	Manaus-AM
26	Norte	Universidade Federal do Oeste do Pará	UFOPA	Santarém-PA
27	Norte	Universidade Federal do Pará	UFPA	Belém-PA
28	Norte	Universidade Federal Rural da Amazônia	UFRA	Belém-PA
29	Norte	Universidade Federal de Rondônia	UNIR	Porto Velho-RO
30	Norte	Universidade Federal de Roraima	UFRR	Boa Vista-RR
31	Norte	Universidade Federal de Tocantins	UFT	Palmas-TO
32	Sudeste	Universidade Federal do Espírito Santo	UFES	Vitória-ES
33	Sudeste	Universidade Federal de Juiz de Fora	UFJF	Juiz de Fora-MG
34	Sudeste	Universidade Federal de Lavras	UFLA	Lavras-MG
35	Sudeste	Universidade Federal de Minas Gerais	UFMG	Belo Horizonte-MG
36	Sudeste	Universidade Federal de Ouro Preto	UFOP	Ouro Preto-MG

N ^o	Região	Nome	Sigla	Município
37	Sudeste	Universidade Federal de São João Del-Rei	UFSJ	São João Del-Rei-MG
38	Sudeste	Universidade Federal do Triângulo Mineiro	UFTM	Uberaba-MG
39	Sudeste	Universidade Federal de Uberlândia	UFU	Uberlândia-MG
40	Sudeste	Universidade Federal de Viçosa	UFV	Viçosa-MG
41	Sudeste	Universidade Federal dos Vales do Jequitinhonha e Mucuri	UFVJM	Diamantina-MG
42	Sudeste	Universidade Federal de Alfenas	UNIFAL	Alfenas-MG
43	Sudeste	Universidade Federal de Itajubá	UNIFEI	Itajubá-MG
44	Sudeste	Universidade Federal Fluminense	UFF	Niterói-RJ
45	Sudeste	Universidade Federal do Rio de Janeiro	UFRJ	Rio de Janeiro-RJ
46	Sudeste	Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro	UFRRJ	Rio de Janeiro-RJ
47	Sudeste	Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro	UNIRIO	Rio de Janeiro-RJ
48	Sudeste	Universidade Federal do ABC	UFABC	Santo André-SP
49	Sudeste	Universidade Federal de São Carlos	UFSCar	São Carlos-SP
50	Sudeste	Universidade Federal de São Paulo	UNIFESP	São Paulo-SP
51	Sul	Universidade Federal do Paraná	UFPR	Curitiba-PR
52	Sul	Universidade Federal da Integração Latino-Americana	UNILA	Foz do Iguaçu-PR
53	Sul	Universidade Tecnológica Federal do Paraná	UTFPR	Curitiba-PR
54	Sul	Fundação Universidade Federal do Rio Grande	FURG	Rio Grande-RS
55	Sul	Universidade Federal de Ciências da Saúde de Porto Alegre	UFCSPA	Porto Alegre-RS
56	Sul	Universidade Federal de Pelotas	UFPel	Pelotas-RS
57	Sul	Universidade Federal do Rio Grande do Sul	UFRGS	Porto Alegre-RS
58	Sul	Universidade Federal de Santa Maria	UFSM	Santa Maria-RS
59	Sul	Universidade Federal do Pampa	UNIPAMP A	Bagé-RS
60	Sul	Universidade Federal da Fronteira Sul	UFFS	Chapecó-SC
61	Sul	Universidade Federal de Santa Catarina	UFSC	Florianópolis-SC
62	Sul	Instituto de Educação, Ciência e Tecnologia Catarinense	IFC	Blumenau-SC
63	Sul	Instituto de Educação, Ciência e Tecnologia de Santa Catarina	IFSC	Florianópolis-SC
64	Sul	Instituto de Educação, Ciência e Tecnologia do Rio Grande do Sul	IFRS	Bento Gonçalves-RS

Quadro 11 - Aplicação geográfica do questionário aos gestores
Fonte: adaptado ANDIFES, 2015.

Considerando o acesso e facilidade à informação junto aos atores envolvidos no processo, o questionário foi postado no Fórum Nacional de Pró-Reitores de Planejamento e Administração (FORPLAD), Fórum que assessora a Associação Nacional dos Dirigentes das Instituições Federais de Ensino Superior (ANDIFES) e, para os Institutos Federais, encaminhado diretamente no e-mail dos Reitores. A coleta foi encerrada num prazo de 45 dias após a sua aplicação. Das 304 IFES públicas (de acordo com os dados apresentados acima) 64 Instituições participam do Fórum e tiveram acesso ao questionário, sendo que 8 retornaram, ou seja, 12,50% dos gestores.

Por sua vez, o questionário aos auditores não houve preocupação quanto ao nível hierárquico (auditor-chefe, auditor de carreira, auditor de cargo), tendo em vista que o propósito foi à busca por informação consoante as atividades desenvolvidas e a relação entre auditoria e gestão. Desta forma, o questionário foi postado no fórum da Associação Nacional dos Servidores Integrantes das Auditorias Internas do Ministério da Educação (FONAI-MEC), contendo, na data da aplicação, 435 associados, que englobam o setor de auditoria interna das IFES. Desses, 14 retornaram, obtendo-se 3,22% de retorno dos auditores que compõe à associação.

3.5 TABULAÇÃO E ANÁLISE DE DADOS

Após a coleta dos dados, inicia-se a elaboração, classificação, análise e interpretação dos dados coletados.

Segundo Marconi, Lakatos (2010, p.148) “na classificação, um todo ou universo (pessoas, coisas, acontecimentos) é dividido em partes (classes ou categorias: sexo, idade, nacionalidade etc). Os dados são agrupados em categorias para serem analisados”. Nesta fase classificam-se os dados coletados, para melhor analisá-los posteriormente.

Para a fase de análise e interpretação dos dados, será utilizado o software estatístico SPSS (*Statistical Package for the Social Sciences*) para a tabulação dos dados. Este software permite realizar cálculos complexos e visualizar seus resultados de forma simples e de fácil interpretação.

Desta forma, o próximo capítulo desta pesquisa trará a demonstração dos resultados colhidos através da aplicação da metodologia posta neste capítulo, da técnica CIPP e com o tratamento estatístico necessário para a validação dos objetivos propostos.

4. AVALIAÇÃO DA AUDITORIA INSERIDAS NAS INSTITUIÇÕES FEDERAIS DE ENSINO SUPERIOR: ANÁLISE CRÍTICA

O objetivo deste capítulo é apresentar os resultados colhidos através da aplicação da metodologia CIPP e as técnicas de pesquisa já relatadas acima, a saber, análise documental e bibliográfica e questionários. Os resultados serão apresentados de forma estrutural e analítica, sem a identificação do sujeito ou da Instituição a qual foi efetuada a aplicação dos questionários, com o objetivo de garantir a confidencialidade requerida.

A análise dar-se-á da seguinte forma:

- No primeiro momento, serão apresentados resultados através da análise documental da legislação e dos regulamentos que inserem, orientam, disciplinam e intensificam a inserção da auditoria interna nas IFES. A análise foi efetuada através da aplicação da metodologia CIPP, com base dos documentos já pré-relacionados no capítulo da metodologia. O objetivo principal desta primeira etapa da análise é demonstrar e discutir a efetividade da auditoria interna no que tange os documentos que permeiam a sua inserção e a disciplinam;
- *A posteriori*, serão apresentados os resultados colhidos através da análise documental dos RAINT's e PAINT's produzidos por auditores internos das IFES. A análise foi efetuada através da aplicação da metodologia CIPP, com base nos relatórios e planejamento de equipe de auditoria interna de três IFES. Também será efetuado um paralelo com o questionário aplicado aos auditores, para verificar a sensibilidade deles quanto ao seu trabalho. O Objetivo principal desta etapa é demonstrar e discutir a efetividade do trabalho dos auditores internos para a gestão das IFES;
- Por último, serão apresentados os resultados colhidos através da aplicação dos questionários aos gestores das IFES. A análise foi efetuada através da aplicação da metodologia CIPP, com auxílio e tabulação de dados estatísticos do software SPSS. O Objetivo principal desta etapa é demonstrar e discutir a efetividade das auditorias internas nas IFES na percepção dos gestores destas Instituições.

Neste ínterim, os itens que seguem evidenciam os resultados e as análises efetuadas, com vistas a busca da avaliação da efetividade da AI inseridas nas IFES. Cabe esclarecer que foi estabelecida para a análise dos documentos regulamentares a ordem cronológica.

4.1 ANÁLISE DOCUMENTAL ATRAVÉS DA METODOLOGIA CIPP: AVALIAÇÃO DA EFETIVIDADE DA AI SEGUNDO A LEGISLAÇÃO E REGULAMENTOS.

O objetivo dessa seção, que faz parte da análise dos dados desta pesquisa, é efetuar a análise dos regulamentos legais e jurídicos que permeiam a evolução da auditoria interna em ambiente público, até sua inserção e intensificação nas Instituições Federais de Ensino Superior.

A análise efetuada sobre os ordenamentos jurídicos e legais já selecionados será efetuada somente na parte que traz sobre auditoria e/ou controle, podendo ser interno ou externo, como é o caso das Constituições Federais e da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Segue abaixo a análise efetuada em cada documento.

✓ **Decreto n.º 4.536 de 1922 – Organiza o Código de Contabilidade da União.**

Como já mencionado, a Auditoria é uma ramificação das Ciências Contábeis. Após sua prática ser implantada nas indústrias e empresas da iniciativa privada, foi implementada, com objetivos específicos, na Administração Pública.

Desta forma foi analisado o Decreto n.º 4.536/1922 que organiza o Código de Contabilidade na esfera Federal, com o objetivo de analisar se, na época, a contabilidade pública possuía aspectos de auditoria ou fiscalização.

Através da análise, infere-se que o Decreto primava pelo controle e fiscalização das entidades ligadas à esfera governamental em área contábil, deveria ser efetuado pelo Tribunal de Contas da União.

Em alguns momentos, o referido decreto destaca que poderá designar funcionários para efetuar a atividade de “inspeção”, no entanto, não menciona que cada entidade deverá ter um departamento estrutura para esta finalidade.

✓ **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1934.**

Na CF de 1934 foi analisado somente os artigos que tratam de alguma forma sobre controle, interno ou externo, e/ou auditoria e fiscalização.

De início, o art.10º já menciona que cabe à União, Estados e Municípios fiscalizar a aplicação das leis sociais, porém, não regulamenta como será efetuada esta atividade. Por sua vez, na Seção II, que trata sobre o Tribunal de Contas, o designa a acompanhar a execução orçamentária e a julgar as contas dos responsáveis, no entanto, não há menção de outra espécie de controle.

✓ **Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1937.**

A Carta Magna de 1937 retira vários artigos que disciplinavam o Tribunal de Contas, permanecendo apenas o art.114, incumbindo-o por julgar as contas dos responsáveis por dinheiros ou bens públicos.

No entanto, a CF de 1937 traz uma novidade: o art.67. Este artigo cria, junto à Presidência da República, um Departamento Administrativo que, entre outras finalidades, deverá promover um estudo junto aos departamentos, repartições e estabelecimentos públicos, as modificações a serem efetuadas nas organizações e serviços públicos, a fim de atender a eficiência e economia. Percebe-se, assim, o viés da preocupação com a eficiência da gestão.

✓ **Lei n.º 4.320 de 1964- Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.**

Ainda com recortes primárias, a Lei n.º 4.320/1964 começa a falar em controle por parte da Administração Pública. Nela, foi separado um capítulo para discorrer sobre o controle interno e outro para o controle externo. Desta forma se constituiu como a primeira lei a evidenciar e regulamentar os dois tipos de controle na Administração Pública.

O controle abrange três principais princípios que o regem: a legalidade dos atos, a fidelidade funcional e o cumprimento do programa de trabalho. Este último em relação à eficiência da administração pública.

No capítulo que trata sobre o controle interno, a referida lei menciona que o Poder Executivo exercerá os três tipos de controle e que a verificação da legalidade dos atos será efetuada prévia, concomitante e subsequente.

Ademais, esta lei ainda não faz menção de auditorias internas em Instituições Públicas, como as autarquias, no entanto, mais uma vez demonstra a preocupação da Administração Pública com a eficiência dos programas e a legalidade dos atos da gestão.

✓ **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967.**

A Constituição Federal de 1967 inova ao incorporar em seu texto o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo.

Art.72: O Poder Executivo manterá sistema de controle interno, visando a:
 I – criar condições indispensáveis para eficácia do controle externo e para assegurar regularidade à realização da receita e da despesa;
 II – acompanhar a execução de programas de trabalho e do orçamento;
 III – avaliar os resultados alcançados pelos administradores e verificar a execução dos contratos. (BRASIL, 1967).

Desta forma, inicia-se no Poder Executivo o Sistema de Controle Interno, embora com poucas atribuições e estas, mais voltadas ao auxílio e acompanhamento do Tribunal de Contas da União.

✓ **Decreto n.º 61.386/1967 – Dispõe sobre a implantação dos Sistemas de Administração Financeira, Contabilidade e Auditoria; instala as Inspetorias Gerais de Finanças e fixa sua estrutura e atribuições, e dá outras providências.**

O Decreto n.º 61.386 de 1967 traz na parte que expõe os fundamentos as tendências da Reforma da Administração Pública. Além de mencionar a Reforma Administrativa, considera a descentralização executiva e o controle partes fundamentais para verificar a efetividade e a rentabilidade dos sistemas a que ele vem disciplinar.

Neste Decreto foi criada a Inspetoria Geral de Finanças, órgão responsável pela orientação, regulamentação e supervisão das atividades da administração financeira, contabilidade e auditoria.

Para os órgãos que compõe a administração indireta (entre eles estão as autarquias) ficaram incumbidas da apresentação da prestação de contas e os balanços para este novo órgão, que então repassaria ao Tribunal de Contas da União.

Percebe-se, assim, os primeiros regulamentos legais disciplinados efetuando a relação entre Reforma da Administração Pública e controle/fiscalização.

✓ **Decreto-Lei²⁴ n.º 200/1967- Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências.**

O Decreto-Lei n.º 200 de 1967 é o regulamento que foi promulgado para atender as mudanças oriundas da Reforma Administrativa nos órgãos brasileiros.

O regulamento estabelece conceito de autarquia, disciplinando que, para melhor funcionamento destes órgãos, a gestão administrativa e financeira será descentralizada.

A Reforma Administrativa que o decreto se propunha, é estruturada por cinco princípios fundamentais:

- I. *Planejamento*: focado na promoção do desenvolvimento econômico-social do País;
- II. *Coordenação*: disciplina que todas as atividades da Administração Pública deverão ser objeto de permanente coordenação;
- III. *Descentralização*: a execução das atividades da Administração Federal deverá ser amplamente descentralizada, no entanto, a base normativa, coordenação, fiscalização e controle, permanecem no órgão central;
- IV. *Delegação de Competência*: este princípio está relacionado com o princípio da descentralização, uma vez que possui o objetivo de tornar mais rápida as decisões dos fatos, pessoas e problemas a atender;
- V. *Controle*: este princípio prevê três tipos de controle para a Administração Pública: a) por meio da chefia competente; b) pelos órgãos internos de cada sistema; c) pelos órgãos próprios do sistema de contabilidade e auditoria.

Perfaz, neste decreto, a preocupação com a eficiência da gestão, através da descentralização administrativa e com o controle, a fim de confirmar a legalidade dos atos da nova administração.

Visando a eficiência, o decreto inova também com as novas regras para gerenciar os servidores públicos. Além de criar o DASP – Departamento Administrativo de Pessoal Civil, responsável pelo estudo, formulação, orientação, coordenação, supervisão e controle dos assuntos relacionados à administração de pessoal, esta regulamentação prevê a adoção de medidas necessárias à verificação da produtividade²⁵ do servidor, “visando colocá-lo em níveis

²⁴ Decreto-Lei não mais existe no regulamento jurídico. Foi substituído pela Medida Provisória, pela Constituição de 1988.

²⁵ Embora o regulamento brasileiro faz menção à avaliação de desempenho ainda na Lei n.º 284 de 1936, foi com o Decreto-Lei n.º 200/1967 que houve a preocupação da eficiência do servidor relacionado com a Reforma da Administração Pública e com a competição entre público e privado.

de competição com a atividade privada ou a evitar custos injustificáveis de operação” (BRASIL, 1967).

A Constituição Federal de 1988, em seu art.41, §4º prevê como condição para a aquisição da estabilidade a avaliação especial de desempenho efetuada por uma comissão. Na esfera federal, a verificação da produtividade que o decreto relata está regulamentado no art.20, da lei 8.112 de 1990 – lei que disciplina o regime jurídico dos servidores públicos civis da União, das autarquias e das fundações públicas federais- que determina:

Art.20: Ao entrar em exercício, o servidor nomeado para cargo de provimento efetivo ficará sujeito a estágio probatório por período de 24 (vinte e quatro)²⁶ meses, durante o qual a sua aptidão e capacidade serão objeto de avaliação para o desempenho do cargo, observados os seguintes fatores:

- I. Assiduidade;
- II. Disciplina;
- III. Capacidade de iniciativa;
- IV. Produtividade;
- V. Responsabilidade . (BRASIL, 1990) (sem grifos no original)

No entanto, esta ferramenta pouca efetividade possui para avaliação da produtividade como condição para a estabilidade do servidor público, tendo em vista o caráter político do julgamento da comissão e do superior que avalia.

Odelius e Santos (2007, p.27) efetuaram uma pesquisa com 523 servidores com o objetivo de verificar os aspectos que influenciam no processo e nos resultados da avaliação de desempenho individual. Segundo os autores, os resultados indicam que “aspectos culturais e relativos ao preparo gerencial são os que mais influenciam nos sistemas de avaliação de desempenho e que a percepção quanto a aspectos de avaliação difere de acordo com as características funcionais e demográficas dos servidores”.

Pode-se argumentar que nem sempre as pessoas que avaliam estão exclusas de vícios e de personalidade para com quem está sendo avaliado, e este fator pessoal pode influenciar na avaliação. Desta forma, uma melhor sistemática deveria ser pensada, para que não ocorra a “poluição” no processo de avaliação.

- ✓ **Decreto n.º 84.362 de 1979- Dispõe sobre a estrutura de controle interno aplicável a recursos de qualquer natureza, estabelece novos instrumentos de fiscalização e acompanhamento da despesa pública e dá outras providências.**

²⁶ No entanto, de acordo com o art.41 da Constituição Federal de 1988, o servidor somente poderá ser considerado estável após três anos de efetivo exercício.

Este regulamento altera o nome da antiga Inspetorias-Gerais de Finanças para Secretarias de Controle Interno, regulamenta e compõe este órgão de controle.

Em seu artigo 20 regulamenta que entidades da Administração Indireta e as fundações que recebem orçamento do governo, deverão ser auditadas pela Secretaria de Auditoria, a fim de acompanhar o desempenho dos programas de governo, o cumprimento da legislação e ainda, o comportamento diante das finalidades e objetivos da criação destas entidades.

Neste regulamento percebe-se a preocupação do legislador com a eficiência das Instituições que compõe a Administração Pública, bem com os aspectos de legalidade dos atos da gestão, principalmente das entidades da administração indireta que recebem orçamento da União.

✓ **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.**

A última Constituição é a que mais incorporou artigos para regulamentar o controle externo e interno na Administração Pública.

O artigo 70 disciplina que, a “fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial” das entidades da administração direta e indireta, em matéria de “legalidade, legitimidade, economicidade” será efetuada pelo controle externo e pelo sistema de controle interno de cada Poder (BRASIL, 1988). O referido artigo da CF de 1988 oferece a amplitude e a relação entre o controle interno e as instituições da administração indireta, entre elas, as autarquias.

Também percebe-se no mesmo artigo a importância que o regulamento dispõe sobre a fiscalização com base na legalidade, legitimidade e economicidade, dotando de maior abrangência as auditorias que devem ser realizadas nas Instituições que fazem parte de cada Poder.

Adiante, no artigo 72 a Carta Magna regulamenta sobre o Sistema de Controle Interno, determinando que cada Poder – Legislativo, Executivo e Judiciário – deverá compor seu próprio sistema de CI com as seguintes finalidades:

- I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;
- II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
- III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;
- IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional (BRASIL, 1988). Sem grifos no original.

Mais uma vez percebe-se a importância que o legislador oferece importando efetividade, eficácia e eficiência nos atos da gestão, regulamentando para que os órgãos de controle efetuem a avaliação destes atos mediante estes postulados.

O Controle Social também é intrinsecamente abordado no texto da nova Constituição Cidadã. Com o fortalecimento da descentralização político-administrativa, oferecendo maiores competências e alterando as regras centralizadoras na relação da União, com os Estados e Municípios, instiga a população a ter maior participação no controle dos atos da gestão.

Conclui-se, assim, que a CF de 1988 foi o maior ordenamento jurídico contemporâneo que disciplinou, em seu texto, os diversos tipos de controle exercidos sobre os atos da gestão, determinando a composição de CI em todos os poderes para realizarem avaliações sobre esses atos.

✓ **MP n.º 480 de 1994- Organiza e disciplina os Sistemas de Controle Interno e de Planejamento e de Orçamento do Poder Executivo e dá outras providências.**

Desde a promulgação da Constituição Federal de 1988, a qual determina que cada Poder deverá organizar e estruturar seu próprio Sistema de Controle Interno, se passaram 6 anos até o Poder Executivo finalmente colocar como prioridade em sua agenda, através da MP n.º 480 de 1994, essa pauta.

A MP n.º 480 de 1994 foi reeditada 88 vezes para, posteriormente, se transformar em lei (Lei n.º 10.180/2001 que será analisada posteriormente). Isso significa que, para se transformar em lei, decorreram mais 6 anos. Logo, entre a promulgação da CF de 1988 e a disposição da Lei n.º 10.180/2001 passaram-se 12 anos para que, de fato, o Estado brasileiro disciplinasse o seu Sistema de Controle Interno do Poder Executivo.

Em termos de eficiência, uma das premissas da Reforma da Administração Pública, parece que o Estado Brasileiro se perdeu na morosidade do legislativo. Para uma ação efetiva, há necessidade de que ela seja rápida, clara e objetiva.

Clareza para que os objetivos sejam assimilados por todos os atores envolvidos nos processos. Objetiva, para que se comporte de maneira ágil, sem perda de tempo com distorções e, rápida, para que ocorra no tempo necessário.

Sem transpor a ordem cronológica desta avaliação, entendemos ser importante, na sequência, analisar a Lei n.º 10.180, por ser oriunda da MP n.º 480/1994, com o intuito de melhor compreensão desta legislação.

- ✓ **Lei n.º 10.180 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.**

Essa lei é oriunda da conversão que se iniciou na MP n.º 480 de 1994, e suas 88 reedições posteriores. Ela organiza e disciplina os diversos sistemas do Poder Executivo, dentre eles, o Sistema de Controle Interno.

Embora todos os sistemas ali disciplinados tenham a sua importância, para esta pesquisa iremos analisar somente o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo organizado por esta lei. Porém, importante esclarecer que o Sistema de CI foi implantado para avaliar os demais sistemas e ações inseridas nesse regulamento também, ou seja, sua abrangência envolve todos os diversos sistemas do Poder Executivo.

Logo, o artigo 19 da referida lei estabelece quais são as finalidades do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo:

Art.19: O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal visa à avaliação da ação governamental e da gestão dos administradores públicos federais, por intermédio da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, e a apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional” (BRASIL, 2001).

Por meio do artigo 19, percebe-se a abrangência do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. No decorrer do texto regulamentário, há disciplinado que o SCI possui atuação em todos os órgãos do Poder Executivo Federal, com algumas exceções mencionadas pelo próprio regulamento.

Também infere-se a política da *accountability* na Administração Pública, umas das premissas do novo modelo de gestão. O artigo aborda a avaliação da ação governamental e da gestão dos administradores públicos, que deverá ser efetuada com o auxílio do SCI.

Hoje, o órgão interno do SCI é a Controladoria Geral da União (CGU), responsável por assistir direta e imediatamente a Presidência da República quando o assunto envolve a defesa do patrimônio da União, através de fiscalização, auditoria, correição, prevenção e combate à corrupção.

Dentre suas competências, disciplinadas no artigo 24, incisos I ao XI, destacamos o inciso IX, ao qual determina que cabe a CGU “avaliar o desempenho da auditoria interna das entidades da administração indireta federal” (sem grifos no original). Significa que qualquer

órgão da administração indireta que possua em sua estrutura um setor de auditoria interna, este receberá avaliação de desempenho de suas atividades realizadas.

Efetivamente, isso ocorre nas auditorias internas das IFES, por exemplo. A cada ano a CGU efetua uma auditoria de desempenho das atividades realizadas pelas Auditorias Internas das Instituições de Ensino, no que tange a eficiência, efetividade e eficácia do trabalho desenvolvido por esta ferramenta.

A CGU busca informações do PAINT elaborado pelo setor de Auditoria Interna, e do RAIN. O objetivo é analisar a relação das atividades planejadas com as atividades realizadas. Também verificam os cursos de capacitação a qual a equipe de auditores internos realizou que também estão determinados no PAINT.

Outro objetivo é a análise das constatações e recomendações efetuadas pelos auditores internos dessas Instituições. Ou seja, a auditoria efetuada sobre os trabalhos desenvolvidos pelo setor de Auditoria Interna das IFES é abrangente, e está regulamentado nesta lei.

Isso significa que os setores de auditorias internas das entidades que compõe a Administração Pública Indireta **não integram** o Órgão Central de Controle Interno do Poder Executivo Federal, mesmo executando atividades similares como analisado adiante.

Abaixo, consta o organograma da CGU, que integra o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

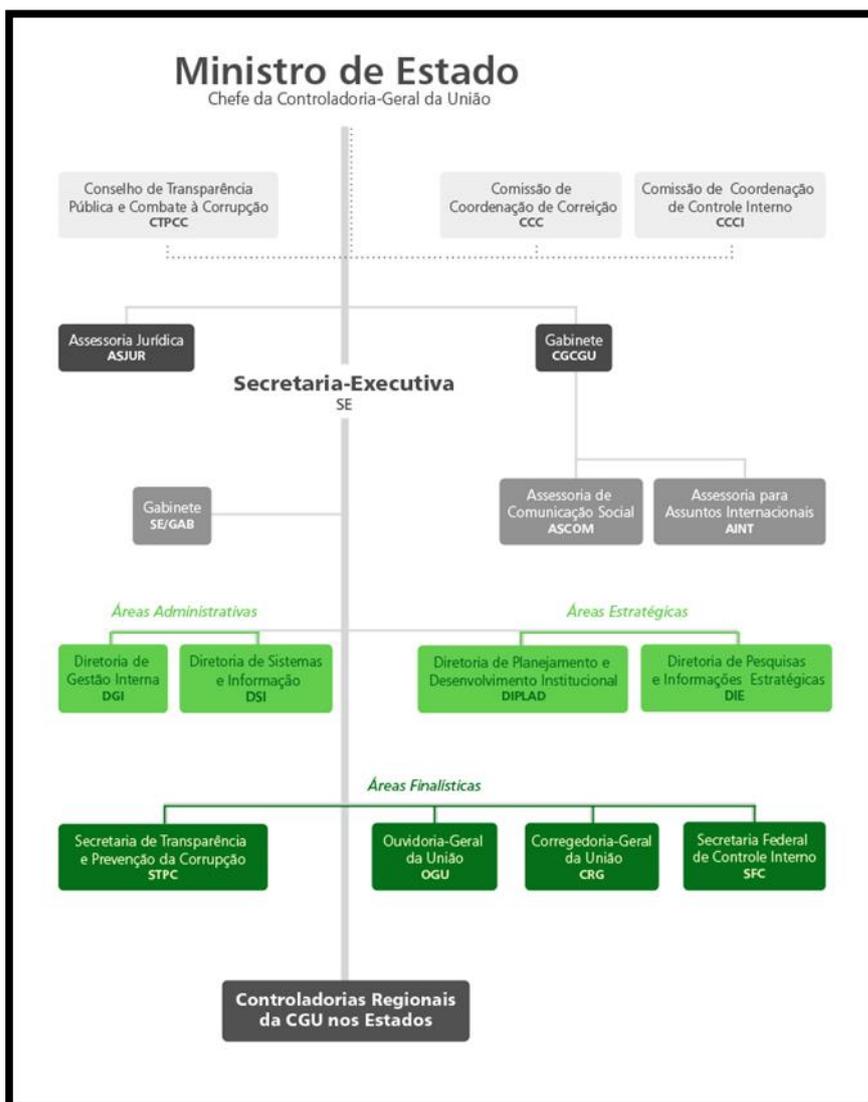


Ilustração 12: Organograma da CGU.

Fonte: Site Institucional da Controladoria Geral da União (2015)²⁷

No organograma da CGU, retirado do site institucional deste órgão, observa-se que não há menção das auditorias internas das Instituições que compõe a estrutura da Administração Pública Federal Indireta. No entanto, a CGU é responsável, como órgão central, além da avaliação destes setores, pela orientação normativa e técnica, conforme determinado no artigo 15 do Decreto n.º 3.591 de 2000.

Art.15 do Decreto n.º 3.591/2000: As unidades de auditoria interna das entidades da Administração Pública Federal Indireta vinculadas aos Ministérios e órgãos da Presidência da República ficam sujeitas à orientação normativa e supervisão técnica do Órgão Central e dos órgãos setoriais do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, em suas respectivas áreas de jurisdição” (BRASIL, 2001).

²⁷ Estrutura da CGU, disponível em <http://www.cgu.gov.br/sobre/institucional/organograma> > acesso em 06/05/2015.

Parece-nos contraditório a situação posta, pois se as auditorias internas desses órgãos não fazem parte da estrutura do SCI, não há de se falar em orientação normativa e técnica, como analisamos adiante.

✓ **Decreto n.º 3.591 de 2000- Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo e dá outras providências.**

Para as auditorias internas das IFES, este é o regulamento mais importante, pois efetivamente foi ele quem inseriu esta ferramenta nas Instituições de Ensino Superior.

Entre a MP n.º 480 de 1994 e suas reedições e a promulgação da Lei n.º 10.180 de 2001, o Presidente da República, da época, Fernando Henrique Cardoso, resolve determinar, através de decreto, o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

O referido decreto segue a linha da MP e da lei n.º 10.180 de 2001, ou seja, sua maior finalidade é organizar e disciplinar o controle interno na estrutura do Poder Executivo Federal. O texto inicia demonstrando as finalidades e as atividades do CI. Orienta para a *accountability* através de avaliação da gestão em relação aos 4E²⁸'s e de duas técnicas de trabalho: auditoria e fiscalização.

A auditoria possui como principal objetivo efetuar a avaliação da gestão, sob os aspectos dos resultados alcançados e da aplicação do dinheiro público.

Por sua vez, a fiscalização orientada pelo decreto, visa comprovar a efetividade, eficácia e eficiência dos programas de governo, bem como os controles internos inseridos.

A partir do artigo 14 do decreto, iniciam-se as orientações das auditorias internas inseridas nas instituições da Administração Indireta, entre elas, as IFES. Descreve o referido artigo:

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

Parágrafo Único: No caso em que a demanda não justificar a estruturação de uma unidade de auditoria interna, deverá constar do ato de regulamentação da entidade o desempenho dessa atividade por auditor interno (BRASIL, 2000). **Sem grifos no original.**

Percebe-se no texto o tom de obrigatoriedade que o decreto impõe as Instituições da Administração Indireta. No entanto, até 2005 as IFES ainda não haviam organizado em seu quadro o setor de auditoria interna, conforme disciplinado. Foi com a promulgação da Lei n.º

²⁸ Relembrando os 4E's: eficácia, eficiência, efetividade e economicidade.

11.091 de 2005 que dispõe sobre a estrutura do Plano de Carreira dos Cargos Técnicos-Administrativos em Educação, no âmbito das Instituições Federais de Ensino vinculadas ao Ministério da Educação, que este cargo passou a ser inserido nessas entidades, através da organização de concursos públicos para a carreira.

O TCU, em vários momentos, se pronunciou quanto à necessidade da estruturação da auditoria internas nas instituições que fazem parte da APFI. Alguns acórdãos foram publicados recomendando à adoção desta prática: Acórdãos TCU n.º 1.806/2005; 627/2005; 1.079/2005; 666/2005; 1.151/2005; 2.143/2005; 1.354/2005; 3.382/2013; 3.384/2013; 3.390/2013; 577/2010 e tantos outros.

As Instituições que possuíam anteriormente a Lei n.º 11.091 de 2005, auditores internos, em sua maioria, nomeavam servidores de outras carreiras para atuar na área. Conquanto, esta lei disciplinou como requisito para ingresso na carreira de auditor curso superior em Economia, Direito ou Ciência Contábeis, restringindo algumas áreas técnicas de prestarem concurso para este cargo, como engenheiros, analistas de TI, entre outros.

Essas áreas técnicas esquecidas pela Lei n.º 11.091 de 2005, podem contribuir com o trabalho de auditoria quando o escopo de trabalho for auditorias específicas nestas áreas. Essa questão foi mencionada por alguns auditores no questionário aplicado a eles.

Questionados sobre **“as habilidades técnicas dos profissionais que atuam na Auditoria Interna da sua Instituição são suficientes?”**, embora a maioria, 57,14% dos auditores que retornaram ao questionário optaram por afirmar que as habilidades técnicas dos auditores da sua equipe são suficientes, 42,86% contribuíram alegando que não consideraram satisfatório as habilidades técnicas de sua equipe de auditoria. Instigados a justificar suas respostas, alguns auditores argumentaram que o ideal seria possuir uma equipe multidisciplinar, com engenheiros, analistas de TI, arquitetos, e outras áreas afins, uma vez que a equipe efetua auditorias em obras públicas, sistemas de informática, entre outros.

Os auditores que optaram pela resposta satisfatória a este questionamento, em sua maioria não justificaram, e os que assim fizeram, alegaram que se encontram em constante aperfeiçoamento e capacitação.

Ainda assim, os cursos rápidos de aperfeiçoamento e capacitação disponibilizados aos auditores internos das IFES não oferecem a qualificação técnica suficiente para atuarem numa auditoria em que a exigência de conhecimento da área é muito abrangente. Concordamos com a minoria e reconhecemos que o ideal é ter uma equipe de auditores internos com formação em

múltiplas áreas de atuação, a fim de trazer efetividade as auditorias efetuadas. Abaixo segue o gráfico ilustrando esta situação:

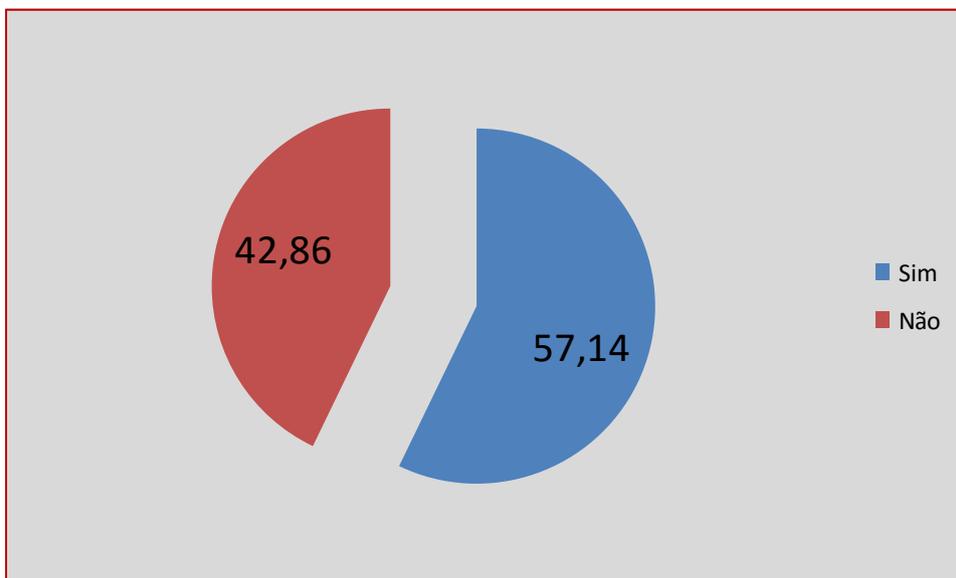


Ilustração 13: As habilidades técnicas dos profissionais que atuam na Auditoria Interna da sua Instituição são suficientes?

Fonte: da autora (2015)

Analisando ainda o artigo 14 do decreto, descrevemos o objetivo principal da existência das auditorias internas nessas Instituições: “fortalecer a gestão e racionalizar as ações de controle” (BRASIL, 2000).

Questionamos os auditores das IFES nesse aspecto, aplicando a seguinte interrogativa: “**Em sua opinião, a AI é utilizada como uma ferramenta de apoio à gestão?**”, a maioria, ou seja, 71,43% afirmaram que acreditam que a AI é utilizada como uma ferramenta de apoio à gestão e 28,57% discordou desse posicionamento, acreditam que são subutilizados pela gestão nesse aspecto.

Interessante que os auditores que retornaram ao questionário e optaram por afirmar que acreditam que o trabalho de auditoria é utilizado como uma ferramenta de apoio à gestão, a grande maioria não justificou o seu posicionamento. Um auditor que optou pela afirmação e que a justificou, mencionou a utilização da auditoria na sua Instituição na parte de assessoramento ao gestor. Porém, no que tange a utilização da ferramenta da auditoria como apoio à gestão, vai muito além de um assessoramento. O papel da AI abrange uma gama de outras atividades, como avaliação de controle, ações de fortalecimento da gestão, através de assessorias, auditorias e fiscalização e auxílio aos demais órgãos do SCI.

Por sua vez, os que discordaram, acreditando que a auditoria não é utilizada, justificaram afirmando que ainda há um certo “temor” da figura do auditor, e que a maioria dos gestores não os utiliza como uma ferramenta para mitigar os problemas na Instituição, ou seja, a AI ainda não é vista como parte integrante da estrutura da organização. Abaixo segue o gráfico ilustrando a situação.

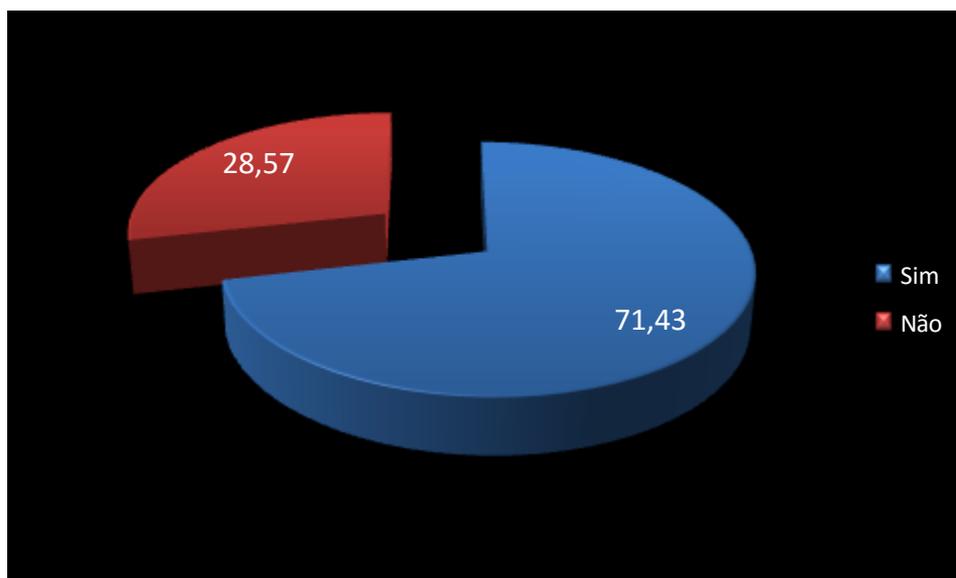


Ilustração 14: Em sua opinião, a AI é utilizada como uma ferramenta de apoio à gestão?

Fonte: da autora (2015)

Outro aspecto muito questionado pelos auditores internos nas IFES no decreto é sobre a vinculação das auditorias internas. Segundo o artigo 15, §§3º e 4º

Art.15, §3º: A auditoria interna vincula-se ao conselho de administração ou a órgão de atribuições equivalentes.

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

O questionamento está embasado no quesito independência das auditorias internas, um dos princípios éticos profissionais basilares da profissão de auditor (ATTIE, 1998). Enquanto essas auditorias estiverem vinculadas sob uma hierarquia na Instituição a qual estão desenvolvendo suas atividades, pouco efetiva serão, pois acabam sendo condicionados ao aspecto político interno.

Nesse sentido, o TCU já se manifestou. Em sua mais recente opinião sobre o assunto, o Tribunal recomendou, através do Acórdão 821/2014 – Plenário, itens 9.1 e 9.2:

[...] 9.1. recomendar à CGU que promova estudos com vistas à reestruturação da assessoria de controle interno do Ministério da Educação em subunidade organizacional, destinada a funcionar como uma unidade setorial de Controle Interno para a área de educação, nos moldes da unidade de controle interno setorial do Ministério das Relações Exteriores, nos termos do § 4º do art. 22 da Lei 10.180/2001; 9.2. recomendar à CGU e ao CNJ que compartilhem estudos com a finalidade de estabelecer critérios técnicos que sirvam de parâmetro para fixação de uma estrutura mínima de recursos humanos e logísticos que possibilite a uma UCI/AI desempenhar eficazmente suas atividades, considerando o disposto no art. 14 do Decreto 3.591/2000 e no art. 1º da Resolução CNJ 86/2009 e nas condições operacionais dos órgãos e entidades da Administração Pública Federal (TCU, 2014).

Por conseguinte, o próprio Tribunal entende que a vinculação das AI na área educacional deve ser melhor estudada, recomendando, inclusive, que estas UNAI's passem a fazer parte da estrutura do SCI.

No entanto, a CGU discorda desse posicionamento, argumentando as diferenças competências de ambos os órgãos, se colocando à disposição para melhor auxiliar os trabalhos das AI nas Instituições.

[...] Diante dos normativos precedentes, verifica-se claramente a segregação de funções dos órgãos que atualmente compõe o SCI. Enquanto o órgão central é incumbido de estabelecer diretrizes, orientar normativamente e supervisionar tecnicamente todo o Sistema, as Secretarias de Controle Interno, Federal e Setoriais, são responsáveis por planejar e operacionalizar as atividades de auditoria e de fiscalização, ficando as Auditorias Internas das Entidades Públicas incumbidas de fortalecer a gestão de sua instituição, racionalizar as ações de controle e de prestar apoio aos órgãos do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (CGU, 2014).

Isso significa que a situação está longe de ser resolvida. O próprio decreto n.º 3.591 aborda em seu texto na parte que disciplina e orienta sobre as auditorias internas da APFI, aspectos de subordinação ao SCI. Vejamos os artigos destacados abaixo:

Art.15, §5º: A nomeação, designação, exoneração ou dispensa do titular de unidade de auditoria interna será submetida, pelo dirigente máximo da entidade, à aprovação do conselho de administração ou órgão equivalente, quando for o caso, e, após, à aprovação da Controladoria-Geral da União.

Art.15, §9º: A Secretaria Federal de Controle Interno poderá utilizar os serviços das unidades de auditoria interna dos serviços sociais autônomos, que atenderem aos padrões e requisitos técnicos e operacionais necessários à consecução dos objetivos dos Sistemas de Controle Interno (BRASIL, 2000). **Sem grifos no original.**

Da forma com que o texto do decreto está redigido, apresenta gargalos de hierarquia entre Instituições, auditorias internas e SCI. Sob alguns aspectos, como é o caso da nomeação e/ou exoneração do titular da Auditoria Interna das APFI, há a necessidade da aprovação da

CGU. Também a SCI poderá utilizar as auditorias internas das Instituições para o desenvolvimento de algum trabalho técnico, se assim for conveniente.

Essa discrepância de entendimento também foi frisada pelos auditores internos que responderam e retornaram ao questionário aplicado por esta pesquisa. A questão foi diretamente elaborada para conhecer a opinião dos atores do processo sobre o Decreto: **“O que você mudaria na prática de suas atividades na Instituição, com o intuito de melhor atender aos objetivos propostos pelo Decreto n.º 3.591/2000?”**. Para melhor expor o resultado desta pesquisa, tabulamos e codificamos os sujeitos que a retornaram, da seguinte forma:

Sujeitos que responderam ao questionário	Abreviatura
Auditor 1	A1
Auditor 2	A2
Auditor 3	A3
Auditor 4	A4
Auditor 5	A5
Auditor 6	A6
Auditor 7	A7
Auditor 8	A8
Auditor 9	A9
Auditor 10	A10
Auditor 11	A11
Auditor 12	A12
Auditor 13	A13
Auditor 14	A14

Quadro 12: Tabulação e Codificação dos sujeitos da pesquisa.
Fonte: da autora (2015)

O sujeito A1 respondeu alegando que o decreto precisa ser revisto e atualizado urgentemente, principalmente no quesito de subordinação. Já o sujeito A4 descreve sua desmotivação em termos de condições salariais e estruturais, mencionando que *“um profissional reconhecido, profissional e financeiramente, não tem interesse em sair da Instituição e busca sua melhor qualificação e desenvolvimento institucional”*.

Interessante também é o posicionamento do sujeito A10, na íntegra: *“[...] deveria haver mais autonomia, sem a intervenção dos gestores no orçamento da UNAF”*. Corroborando, o sujeito A11 alega que, além da autonomia, as auditorias *“[...] servem mais à instâncias*

externas (CGU/TCU) do que, de fato, à instituição de que estão inseridos. Isso pode ser decorrente do próprio Decreto que prevê a CGU como órgão normatizador das Auditorias Internas da Adm.Pública Indireta. Acredito que uma revisão desse decreto seja urgente a fim de se estabelecer os reais papéis e as prioridades das Auditorias Internas”.

Para concluir a visão que os atores da AI possuem sobre a referida legislação, o sujeito A14 enfatiza: *“Atualmente, vejo que estamos avançando muito na valorização das auditorias internas. Mas a independência almejada pelo Decreto 3591/2000 somente será efetiva quando formos subordinados diretamente a um órgão setorial no MEC, vinculado diretamente à CGU. Desta forma, as auditorias em todas as universidades teriam trabalho padrão, com avaliação de órgão fora do órgão, dentro da mesma esfera”.*

Acreditamos que com os relatos e análises expostos sobre o Decreto n.º 3.591/2000 podemos concluir que muito foi feito pela busca da implantação de uma ferramenta que tem como principal objetivo agregar valor à gestão. No entanto, por meio dos gargalos apontados, há de se considerar que para torná-la efetiva precisamos pensar em uma vinculação mais apropriada, ou então, mudar sua finalidade, pois da maneira como se apresenta a torna inviável sua atividade.

✓ **Lei Complementar n.º 101 de 2000- Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade da gestão fiscal e dá outras providências.**

Em termos de *accountability* podemos considerar esta a maior e mais abrangente lei disciplinada para responsabilizar gestores públicos sobre seus atos. Conhecida como “Lei de Responsabilidade Fiscal”, ela impõe uma série de restrições, condições e metas para a utilização da *res pública*, abrangendo União, Estados, Municípios e órgãos a eles vinculados.

As restrições orçamentárias impostas tem por objetivo preservar a situação fiscal dos entes federativos, enfatizando a eficiência das ações em relação aos gastos públicos.

No que tange o aspecto de controle, a LC n.º 101 enfatiza instrumentos de transparência com finalidade da fiscalização da sociedade, o chamado controle social. Em seu artigo 48, aborda que os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias, as prestações de contas, o parecer prévio, os relatórios serão instrumentos de transparência da gestão fiscal e deverão ser dotadas ações de ampla divulgação. O incentivo a transparência será assegurada segundo:

Art.48, I: incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e discussão dos planos, lei e diretrizes orçamentárias e orçamentos;

II: liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público;

III: adoção de sistema integrado de administração financeira e controle, que atenda a padrão mínimo de qualidade estabelecido pelo Poder Executivo da União (BRASIL, 2001).

Acrescentando, a lei dispõe que o controle e fiscalização dos entes em relação ao cumprimento da Lei Complementar será efetuado pelo Poder Legislativo, com auxílio do Tribunal de Contas e do Sistema de Controle Interno de cada Poder ou órgão. Também menciona que “qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para efetuar denúncias ao Tribunal de Contas da União e/ou Ministério Público quando houver descumprimento de qualquer artigo da referida lei.

Desta forma, percebe-se que a LC veio criar restrições aos gestores públicos, focando na transparência para melhor executar o controle social, como uma forma de responsabilização pelos atos da gestão.

✓ **Instrução Normativa n.º 01 de 2001- Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.**

O Ministério da Fazenda, através da Secretaria Federal de Controle Interno, através da IN n.º 01/2001, disciplina, orienta e define os princípios, diretrizes, conceitos e normas técnicas para atuação do SCI e das auditorias internas da APFI.

Em seu preâmbulo o legislador menciona que esta instrução é o resultado de uma necessidade em disciplinar o controle interno, após a promulgação da Lei 10.180, decreto 3.591 e lei complementar 101, visando alcançar uniformidade de entendimentos das ações do SCI e das auditorias internas da APFI (BRASIL, 2001).

No capítulo I, Seção I, item I, é apresentada a principal finalidade do SCI. Nela percebe-se a política da *accountability*, avaliação de desempenho e controle interno sobre atos do gestor, prerrogativas da reforma da Administração Pública. Também enfatiza o controle social, uma das premissas da Reforma do Estado, que deverá ser avaliado pelo SCI, no que tange os mecanismos que são disponibilizados.

Em vários momentos o texto legal aborda sobre as auditorias internas das instituições que compõe a APFI. Em um desses momentos, o texto descreve sobre a avaliação que o SCI deverá efetuar sobre essas auditorias internas.

Item 11: A avaliação das unidades de auditoria interna das entidades da Administração Indireta Federal consiste em avaliar o desempenho das mesmas e visa comprovar se estão estruturadas de forma adequada, realizando suas funções de acordo com o respectivos planos de trabalho e observando as normas desta Instrução Normativa, naquilo que lhe forem aplicáveis [...]. (BRASIL, 2001). **Sem grifos no original.**

Percebe-se a ingerência do SCI nas unidades de auditorias internas das APFI. Vários acórdãos do TCU foram editados para regulamentar e recomendar a situação de estrutura ideal para essas unidades.

Em matéria de orientação técnica, esta IN é a “cartilha” desenvolvida para que os auditores internos possam segui-la para o desenvolvimento de sua atividade na administração indireta. Nela consta os procedimentos de auditoria, relatórios, normas de conduta do auditor, como auditar, técnicas de auditoria, amostragem, entre outros.

O capítulo X da IN foi elaborado para atender especialmente as auditorias internas das Instituições que compõe a APFI. Logo, o regulamento define, para fins de entendimento, o que conceitua como auditoria interna

Capítulo X, Seção I, item I: A auditoria interna constitui-se em um conjunto de procedimentos, tecnicamente normatizados, que funciona por meio de acompanhamento indireto de processos, avaliação de resultados e proposição de ações corretivas para os desvios gerenciais da entidade à qual está vinculada. Os trabalhos de auditoria interna são executados por unidade de auditoria interna, ou por auditor interno, especialmente designado para a função, e tem como característica principal assessoramento à alta administração da entidade, buscando agregar valor à gestão. **Sem grifos no original.**

Por meio da definição exposta pela IN, a auditoria interna das instituições à qual está vinculada possui como principal característica o assessoramento à alta administração da entidade. Com o intuito de conhecer a opinião dos atores inseridos no processo, esta pesquisa efetuou uma questão diretamente sobre a IN 01/2001: “**As atividades de auditoria interna são conduzidas em conformidade com as Normas Internacionais de Auditoria e IN 01/2001 da SFCI?**”. Dos auditores que responderam ao questionário e o retornaram, 78,57% optaram por confirmar que seguem as normas internacionais e a IN 01. Dos 21,43% que optaram por não confirmar esta sistemática de trabalho justificaram mencionando que não há obrigatoriedade das UNAI’s seguirem as normas internacionais de auditoria interna.

Outro aspecto analisado na referida IN é em relação ao “item 5”, que descreve que:

Capítulo X, Seção I, item 5: A racionalização das ações de controle interno objetiva eliminar atividades de auditoria em duplicidade, nos órgãos/unidades que integram o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, bem como gerar novas atividades de auditoria que preencham lacunas por meio de pauta de ações articuladas. Essa racionalização visa otimizar a utilização dos recursos humanos e materiais disponíveis. **Sem grifos no original.**

No entanto, analisamos um descompasso na prática em relação ao citado item da referida IN. Voltaremos um pouco em nosso referencial teórico. Relatamos, na ocasião, que as auditorias internas das instituições que compõe a APFI devem ser encaminhadas, para o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo- no caso, a CGU -, seu PAINTE, contendo informações sobre as atividades e áreas que deverão ser auditadas no próximo ano. Desta forma, este órgão possui pleno conhecimento das atividades que serão desenvolvidas por estas unidades. No entanto, algumas atividades que são desenvolvidas pelas auditorias internas, também são auditadas pelo órgão central, ou seja, ocorrem atividades duplicadas no mesmo ano e, geralmente, com mesmo escopo de trabalho, o que contraria a finalidade da redação deste item 5.

Como não bastasse, o próximo item, “6”, menciona que o apoio dessas unidades de auditorias internas ao Sistema de Controle Interno consiste no envio de informações sobre os resultados dos trabalhos realizados, ou seja, além do PAINTE, a cada término de auditoria sobre determinada área, é encaminhado a CGU relatório contendo as informações do escopo de trabalho, principais constatações e recomendações.

A nosso ver, esta IN reforça as discrepâncias analisadas e encontradas no Decreto 3.591/2000, o que reforça a inoperância e falta de efetividade da regulamentação em relação às auditorias internas das Instituições que compõe a APFI.

4.1.1 Pode-se aferir efetividade da AI com base nos regulamentos legais?

Em termos de análise de regulamentação que insere, intensifica, disciplina e organiza a auditoria interna nas IFES, bem como em todo o sistema do Poder Executivo Federal, percebe-se a preocupação do Estado, após meados de 2000, com a implantação de mecanismos que são prerrogativas do novo modelo de gestão, como *accountability*, avaliação de desempenho e controles internos.

A *accountability* foi intensificada nos ordenamentos legais do Estado brasileiro pós 2000, implantando mecanismos de transparência pública para que a sociedade possa efetuar o controle social e então, a “cobrança” dos gestores sobre a utilização dos bens públicos e aplicação do dinheiro público.

Também observamos nos regulamentos analisados o foco ao desempenho do gestor em suas ações, através de certa avaliação de desempenho dos atos desses gestores, com base nos 4E's: eficiência, eficácia, economicidade e efetividade.

Por fim, os mecanismos de controle interno, entre eles, a fiscalização através da auditoria interna, muito em voga nos últimos regulamentos analisados, em que percebe-se a preocupação do Estado brasileiro com a otimização e legalidade da aplicação e utilização dos bens públicos.

As três prerrogativas aqui apontadas estão interligadas. No entanto, analisamos e apontamos que há gargalos nos regulamentos para que, de fato, esses mecanismos possam se tornar efetivos. Principalmente no que tange as auditorias internas, foco desta pesquisa, o decreto que a inseriu nas instituições da APFI possui algumas discrepâncias em relação à ação na prática.

A vinculação dessas auditorias internas torna-se um problema no quesito independência dos trabalhos desenvolvidos pelos atores do processo, como mencionamos. O ideal, para tornar o processo efetivo é avaliar o tipo de vinculação e hierarquia dessa ferramenta, ou, então, seus objetivos e trabalho nessas Instituições.

Para concluir, avaliamos que muito foi feito nos últimos anos, em matéria regulamentar, para incorporar os princípios da Nova Gestão Pública no Estado Brasileiro, no entanto, há procedimentos que precisam ser revistos para então, tornar o processo efetivo de fato.

4.2 ANÁLISE DOCUMENTAL ATRAVÉS DA METODOLOGIA CIPP: AVALIAÇÃO DA EFETIVIDADE DA AI SEGUNDO DOCUMENTOS INTERNOS PRODUZIDOS POR AUDITORES E QUESTIONÁRIO APLICADO AOS AUDITORES.

Dando continuidade as análises que buscam evidenciar a efetividade das AI's nas IFES, esta seção irá investigar alguns documentos produzidos por auditores internos que exercem suas atividades nas IFES.

Neste aspecto, selecionamos três instituições de ensino superior, as quais iremos analisar o planejamento 2014 (PAINT), as auditorias realizadas no ano 2014 e o relatório que contem os trabalhos desenvolvidos no referido ano, em relação ao planejado. Iremos nos reportar a essas Instituições através de nomes fictícios, a fim de garantir a confidencialidade requerida.

O principal objetivo é conhecer a rotina de trabalho dos auditores internos das IFES, e se suas atividades estão sendo exercidas de acordo com o Decreto 3.591/2000 e IN 01/2001.

✓ **Análise de documentos produzidos por auditores internos da Instituição Alfa.**

Foi efetuada uma análise no PAINT – Planejamento Anual de Atividades de Auditoria Interna referente ao ano 2014, com o intuito de observar e verificar as atividades que foram planejadas e serão executadas. Em contrapartida, foi analisado o RAINIT - Relatório Anual de Atividade de Auditoria Interna referente às atividades executadas naquele ano, com o objetivo de estabelecer uma relação entre o que foi programado com o que foi executado, no âmbito da atividade da auditoria interna da Instituição Alfa.

Desta forma, foram retiradas de ambos os documentos as seguintes informações, expostas no quadro abaixo:

Auditoria Planejada - PAINT	Auditoria Realizada - RAINIT	Tipo de Auditoria	Se enquadra na Regulamentação
Área: Recursos Humanos - Controle de Frequência	Sim	Auditoria Operacional	Sim
Área: Recursos Humanos - Planos e Relatórios de Atividades Docentes	Sim	Auditoria Operacional	Sim
Área: Departamento de Tecnologia da Informação e Comunicação	Sim	Auditoria de Sistema	Sim
Área: Expansão Física - Obras	Sim	Auditoria Operacional	Sim
Área: Programas de Governo- Pronatec	Sim	Auditoria de Programas	Sim
Área: Projetos de Pesquisa e Extensão	Sim	Auditoria Operacional	Sim
Área: Contábil e Financeira	Não	Auditoria Contábil	Sim
Área: Licitações, dispensas e Inexigibilidade	Não	Auditoria de Gestão	Sim
Área: Prestação de Contas/Relatório de Gestão	Sim	Auditoria de Gestão	Sim
Área: Auditorias CGU e TCU	Sim	Assessoramento	Sim
Área: Planejamento e Relatórios - UNAI	Sim	Rotina	Sim

Quadro 13: Auditorias realizadas na Instituição Alfa no ano 2014.
Fonte: da autora (2015)

Com vistas aos dados coletados da Instituição Alfa, observa-se que os trabalhos de auditoria interna corresponderam a diferentes áreas, englobando as auditorias operacionais, de sistemas, de programas, contábil e de gestão, além de prestarem assessoramento aos Órgãos de Controle Interno e Externo.

Todas as atividades realizadas pela equipe de auditoria interna da Instituição analisada no período de 2014 estão em acordo com a regulamentação, ou seja, Decreto 3.591/2000 e IN 01/2001.

Conforme verificado, duas auditorias planejadas em 2014 não foram executadas durante o período: auditoria na área de licitação, dispensas e inexigibilidade e auditoria na área

contábil. A justificativa extraída do RAINT, elaborada pela equipe de auditoria interna da Instituição Alfa, é quanto à redução da equipe de auditores, ou seja, a estrutura nem sempre está completa e esse fator acaba prejudicando os trabalhos desenvolvidos.

Outro fator relevante para esta pesquisa é o diagnóstico do percentual da materialidade auditada em virtude do orçamento recebido da União. Os quadros abaixo sinalizam o montante de recursos auditados e o percentual desses em relação ao orçamento da Instituição.

Auditoria	Recursos Auditados
Área: Recursos Humanos - Controle de Frequência	R\$ 43.766.191,92
Área: Recursos Humanos - Planos e Relatórios de Atividades Docentes	R\$ 93.525.062,28
Área: Departamento de Tecnologia da Informação e Comunicação	R\$ 2.073.494,89
Área: Expansão Física - Obras	R\$ 38.034.769,49
Área: Programas de Governo- Pronatec	R\$ 14.800.000,00
Área: Projetos de Pesquisa e Extensão	R\$ 2.446.710,00
Total	R\$ 194.646.228,58

Quadro 14: Recursos Auditados pela UNAI ano 2014.
Fonte: RAINT 2014, UNAI/Alfa

Volume Auditado	Volume Gerido	% de Recursos Auditados
R\$ 194.646.228,58	R\$ 555.357.678,70	35,04%

Quadro 15: Volume auditado x Gerido
Fonte: RAINT 2014, UNAI/Alfa

De acordo com o exposto, em 2014, a UNAI da Instituição Alfa auditou R\$ 194.646.228,58 dos recursos, distribuídos entre várias áreas e ações. Isso significa que a equipe de auditoria interna auditou 35,04% do orçamento da Instituição, entre vários programas e ações desenvolvidas.

Outro fator importante está relacionado com a necessidade de capacitação da equipe de auditores internos das Instituições. Nesse aspecto, a Instituição Alfa havia planejado em seu

PAINT 2014, 456 horas de capacitação em diversas áreas para sua equipe de auditores internos. Analisando o RAIN/2014, verificamos que houve 523 horas de capacitação, atingindo a meta programada.

✓ **Análise de documentos produzidos por auditores internos da Instituição Beta.**

Dando continuidade às análises dos trabalhos desenvolvidos pelos auditores internos das IFES, a próxima Instituição que foi analisada foi a Instituição Beta.

Da mesma forma, foi efetuada uma análise no PAINT – Planejamento Anual de Atividades de Auditoria Interna referente ao ano 2014, em contrapartida à análise do RAIN - Relatório Anual de Atividade de Auditoria Interna referente às atividades executadas naquele ano, com o objetivo de estabelecer uma relação entre o que foi programado com o que foi executado, no âmbito da atividade da auditoria interna da Instituição Beta.

Desta forma, foram retiradas de ambos os documentos as seguintes informações, expostas no quadro abaixo:

Auditoria Planejada - PAINT	Auditoria Realizada - RAIN	Tipo de Auditoria	Se enquadra na Regulamentação
Área: Gestão de Pessoas- Previdência de Inativos e Pensionistas da União	Sim	Auditoria Operacional	Sim
Área: Assistência ao Estudante do Ensino Superior	Sim	Auditoria Operacional	Sim
Área: Gestão de Pessoas- Auxílio Transporte	Não	Auditoria Operacional	Sim
Área: Gestão de Pessoas: Assistência médica e odontológica	Sim	Auditoria Operacional	Sim
Área: Suprimentos de Fundos	Sim	Auditoria Operacional	Sim
Área: Gestão de Pessoas: pagamentos a pessoal ativo	Sim	Auditoria Operacional	Sim
Área: Gestão da Tecnologia da Informação	Sim	Auditoria de Sistema	Sim
Área: Sustentabilidade Ambiental e Gestão de Resíduos	Sim	Auditoria Operacional	Sim
Área: Patrimônio e Almoxarifado	Sim	Auditoria Operacional	Sim
Área: Licitações, dispensas e Inexigibilidade	Sim	Auditoria Operacional	Sim
Área: Prestação de Contas/Relatório de Gestão	Sim	Auditoria de Gestão	Sim
Área: Auditorias CGU e TCU	Sim	Assessoramento	Sim
Área: Planejamento e Relatórios - UNAI	Sim	Rotina	Sim

Quadro 16: Auditorias realizadas na Instituição Beta no ano 2014.

Fonte: da autora (2015)

Na Instituição Beta também se verificou a amplitude dos trabalhos de auditoria desenvolvidos, uma vez que englobou atividades em vários segmentos da auditoria: gestão, operacional, sistemas.

No RAIN'T 2014 observou-se a justificativa da equipe de auditoria interna pela não execução de todas as atividades propostas no PAINT 2014. Segundo eles, estava previsto um número maior de auditores atuando na equipe, o que de fato não se consolidou, acarretando em prejuízo aos trabalhos desenvolvidos.

No que tange as horas de capacitação que foram planejadas, ou seja, 434 horas, apenas 347 horas foram efetivadas. Desta forma, 87 horas de capacitação não foram realizadas pela equipe de auditoria, conforme havia sido planejado. No RAIN'T 2014 não encontramos a justificativa para o não cumprimento desta ação.

Também não encontramos no RAIN'T 2014 os dados referentes ao orçamento gerido versus o orçamento auditado na Instituição Beta. Desta forma, torna-se inviável efetuar qualquer análise neste quesito.

✓ *Análise de documentos produzidos por auditores internos da Instituição Gama.*

Por último, será apresentada a análise efetuada nos relatórios da Instituição Gama, que seguiu o mesmo procedimento: análise PAINT 2014 em relação ao RAIN'T 2014, efetuando um contraponto das atividades planejadas com as atividades executadas.

Desta forma, foram retiradas de ambos os documentos as seguintes informações, expostas no quadro abaixo:

Auditoria Planejada - PAINT	Auditoria Realizada - RAINT	Tipo de Auditoria	Se enquadra na Regulamentação
Área: Gestão de Pessoas- Remuneração, benefícios e vantagens	Sim	Auditoria Operacional	Sim
Área: Gestão Patrimonial dos Bens Móveis e Almoarifado- Inventário físico e financeiro	Sim	Auditoria Operacional	Sim
Área: Gestão Patrimonial dos Bens Imobiliários - Bens Imobiliários	Sim	Auditoria Operacional	Sim
Área: Convênio, Contratos e Congêneres com Fundação de Apoio	Sim	Auditoria Operacional	Sim
Área: Suprimentos de Fundos - CPGF	Sim	Auditoria Operacional	Sim
Área: Restaurantes Universitários	Não	Auditoria Operacional	Sim
Área: Processos Licitatórios e Contratos	Sim	Auditoria Operacional	Sim
Área: Licitações, dispensas e Inexigibilidade	Sim	Auditoria Operacional	Sim
Área: Prestação de Contas/Relatório de Gestão	Sim	Auditoria de Gestão	Sim
Área: Auditorias CGU e TCU	Sim	Assessoramento	Sim
Área: Planejamento e Relatórios - UNAI	Sim	Rotina	Sim

Quadro 17: Auditorias realizadas na Instituição Gama no ano 2014.

Fonte: da autora (2015)

Por meio do quadro exposto de informações retiradas do PAINT 2014 e RAINT 2014 percebe-se na Instituição Gama a predominância de auditorias operacionais realizadas, ou seja, não houve uma amplitude dos trabalhos de auditoria em todas as áreas.

Das ações previstas no PAINT 2014, apenas uma não foi realizada. Segundo informações retiradas do RAINT 2014, a atividade planejada tornou-se inviabilizada para a execução, pois não houve a implantação dos restaurantes no prazo previsto.

No que tange às capacitações da equipe de auditoria, observou-se que no PAINT 2014 da Instituição Gama não há menção de horas planejadas para a qualificação da equipe. Porém, analisando o RAINT 2014 verificamos que os auditores internos realizaram 620 horas de capacitação em diversos cursos, modalidades e temas.

Já, referente ao orçamento gerido e o orçamento auditado, não encontramos informações suficientes para obtermos uma análise precisa, desta forma, não iremos expor comentários a respeito.

4.2.1 Pode-se aferir efetividade da AI com base nos trabalhos desenvolvidos e na visão dos auditores internos das IFES?

O intuito de analisar alguns trabalhos desenvolvidos pelos auditores internos das IFES, atores principais do processo de auditoria, foi diagnosticar a efetividade de sua atividade para a gestão das IFES.

Nesse primeiro momento foi possível concluir que, conforme demonstrado, os auditores internos das IFES realizam atividades em praticamente todas as áreas da auditoria, embora sua maior ênfase ainda seja a auditoria operacional, com foco na legalidade dos atos da gestão e aplicação dos recursos públicos.

O motivo da ênfase dada à auditoria operacional pode estar relacionado com treinamentos oferecidos à equipe para o desenvolvimento de auditorias em áreas técnicas e programas. Neste viés, foi efetuada, mediante o método de aplicação de questionário, a seguinte indagação aos auditores internos das IFES: **“Você considera que obteve treinamento suficiente para desempenhar as atividades de AI nas IFES?”**. Dos auditores que responderam ao questionário e o retornaram, 57,14% alegaram que não obtiveram treinamento suficiente para atuar na AI, justificando que a maior impacto desta ausência deu-se no início da atuação nas IFES. O gráfico abaixo ilustra a situação.

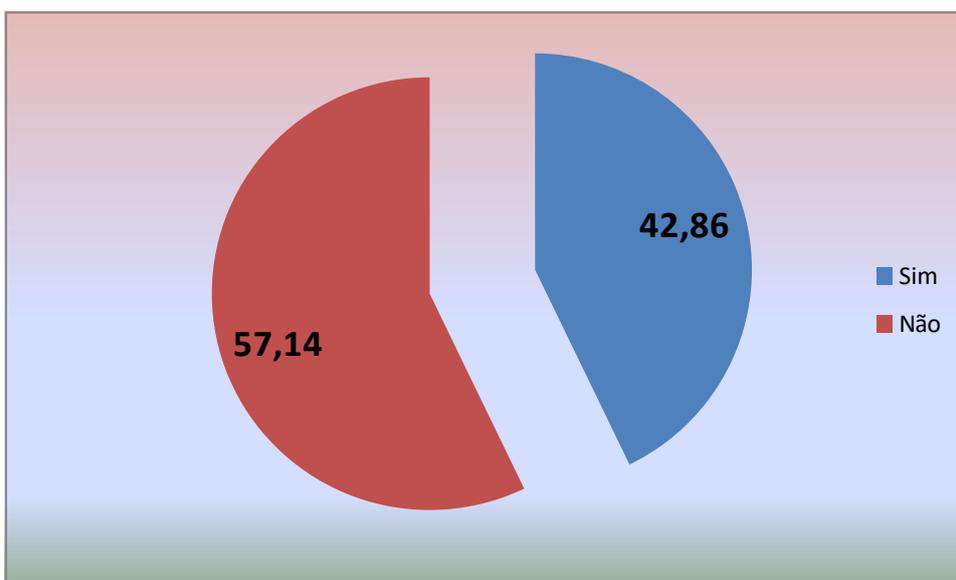


Ilustração 15 - Você considera que obteve treinamento suficiente para desempenhar as atividades de AI nas IFES?

Fonte: da autora (2015)

Embora os dados coletados dos documentos geridos pelos auditores (PAINT e RAIN) possuem uma reserva de horas para atividades de capacitação, conclui-se que ainda estas horas não são suficientes para que os atores do processo possam ter segurança em sua atuação, principalmente em auditorias focadas em áreas técnicas e/ou programas de governo, onde o conhecimento precisa ser maior.

Alguns, no momento da justificativa, descrevem que os treinamentos oferecidos são superficiais, e que uma alternativa seria os Órgãos de Controle Interno e Externo oferecer treinamentos com base nas atividades por ele desenvolvidas, para tornar as capacitações mais focadas no desenvolvimento das atividades.

Oportuno, abordaremos uma contradição. Durante a análise efetuada nos documentos produzidos por auditores das três Instituições selecionadas, verificamos, conforme demonstrado, que algumas atividades planejadas no PAINT não foram executadas. A justificativa efetuada pela equipe dos auditores é a ausência de servidores atuando nas auditorias internas, ou seja, a estrutura de pessoal não é suficiente para atendimento as demandas planejadas. De acordo com esta análise, efetuamos um questionamento aos auditores internos das IFES: **“O número de profissionais atuando na equipe de auditoria interna da sua Instituição é adequado para a realização das atividades com excelência?”**. Dos auditores que responderam ao questionário e nos retornaram, 64,29% descrevem que possuem número de profissionais atuando na AI suficientes. Na justificativa, a maioria alega que com o atual número de profissionais, *“quase conseguem cumprir o PAINT na sua totalidade”*. O gráfico abaixo ilustra a referida situação:

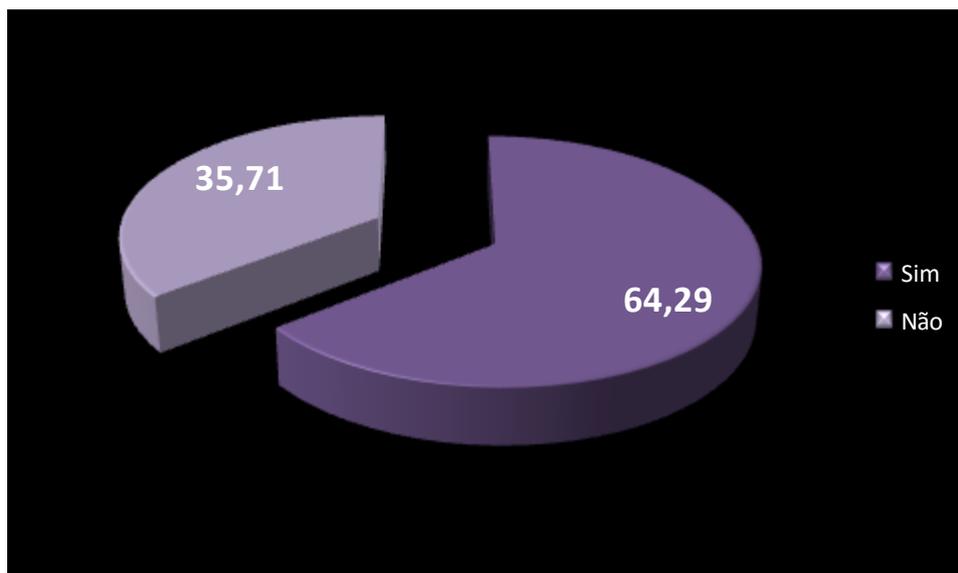


Ilustração 16: O número de profissionais atuando na equipe de auditoria interna da sua Instituição é adequado para a realização das atividades com excelência?

Fonte: da autora (2015)

Preocupante é o conformismo dos profissionais da AI em aceitar o cumprimento de quase totalidade do PAINT. No primeiro momento cabe ponderar que um planejamento, quando efetuado, deve se tomar todas as circunstâncias que interferem na execução das atividades propostas para torná-lo efetivo. Num segundo momento, os atores do processo devem questionar-se quanto ao maior número de profissionais atuando na área em relação a eficiência de suas atividades para a gestão. Ou seja, esta relação de maior número de auditores com mais atividades desenvolvidas pode tornar o escopo de trabalho mais amplo e assim, mais efetivo, colhendo maiores resultados para a gestão.

Essa situação pode estar sendo refletida nos trabalhos internos, voltados à rotina dos auditores internos com a gestão. Em dois questionamentos efetuados aos auditores internos, obtivemos respostas positivas. Primeira questão proposta: “**A Auditoria Interna envolve-se em revisões internas contínuas e análises da supervisão, documentação, políticas e procedimentos?**”. Os dados retornados demonstram que 78,57% dos auditores internos se envolvem em revisões internas, a qual faz parte da gestão. No segundo questionamento: “**A Auditoria Interna envolve-se em revisões periódicas que incluem pesquisas com gestores, avaliação de risco, revisões de papel de trabalho, análises das métricas de desempenho e melhores práticas?**”. O resultado desta pesquisa, com dados de 50%, demonstra que nem todos auditores conseguem planejar e verificar o resultado do seu trabalho com os gestores, a fim de melhorarem o seu desempenho e/ou ajustarem ao atendimento da gestão. Os auditores

que retornaram a esta pesquisa e optaram pela negação, descrevem que ainda inexistente uma boa relação entre auditoria e gestão. Neste viés, o sujeito A4 enfatiza no questionário que “[...] talvez, falte ainda uma integração maior entre a auditoria e a gestão, no sentido de que esta veja e reconheça na auditoria interna um órgão de auxílio para o gestor na condução eficiente e ordenada de seu mandato, evitando problemas futuros com os órgãos de controle externo”.

Porém ao serem questionados se acreditam que seu trabalho contribui para o desenvolvimento da Instituição, por unanimidade todos afirmaram, alegando que é através das auditorias internas que pode-se detectar fraudes e corrigir erros, atuando na prevenção, correção e acompanhamento de irregularidades. Porém o sentimento de descrédito em relação aos gestores foi abordado nesta questão. O sujeito A11 alega que “*Quando os gestores observam as falhas existentes em um processo poderão melhorar seus procedimentos e, neste caso, as auditorias podem contribuir muito. O que de fato acontece [sic] é que os gestores veem nas auditorias mais um “observador/fiscal” [sic] de seus trabalhos, assim como o fazem os demais órgãos de controle e isso faz das auditorias um empecilho, na visão de muitos gestores. Assim, vejo que a auditoria interna é uma ferramenta valiosa de gestão, contudo, é subutilizada pelas Instituições, principalmente as públicas*”.

Por meio desta visão dos atores envolvidos no processo de auditoria das IFES, percebemos que ainda existe uma dicotomia de visões entre gestão e auditoria. Também é conclusivo que há ausência de treinamento e capacitações suficientes para a excelência do exercício da auditoria interna nas Instituições Educacionais, fazendo com que, muitas vezes, o trabalho dos auditores se torne ineficientes.

Através da análise dos documentos produzidos por esses atores, podemos constatar que o trabalho realizado de auditoria interna está muito focado na auditoria da legalidade dos atos da gestão, não se estendendo, muitas vezes, para as demais áreas da auditoria que também possuem uma carência de verificação.

Outra situação que encontramos durante a pesquisa é a ausência da utilização dos auditores internos por parte do gestor, principalmente no que tange ao assessoramento, uma das prerrogativas das AI nas IFES. Esse fator pode estar diretamente ligado ao conceito antigo e ultrapassado de auditoria/fiscalização. Porém, a visão dos gestores sobre os atores e seus trabalhos será abordada na próxima seção.

4.3. ANÁLISE DO QUESTIONÁRIO ATRAVÉS DA METODOLOGIA CIPP: AVALIAÇÃO DA EFETIVIDADE DA AI SEGUNDO A PERCEPÇÃO DOS GESTORES DAS IFES.

Nesta etapa descreveremos a percepção dos gestores das IFES em relação aos trabalhos de auditoria realizados e a conduta dos auditores internos, observando o sentimento dos gestores e suas contribuições para a melhoria dos processos.

Para esta análise, foi aplicado questionário com gestores das IFES, com o intuito de discernir o sentimento e a percepção em relação aos trabalhos de auditoria efetuados na Instituição, bem como tomar conhecimento da relação entre gestor e auditor.

O questionário foi elaborado procurando conhecer duas situações na percepção do gestor: avaliação do ambiente de auditoria e grau de efetividade da auditoria na sua Instituição. Desta forma, o primeiro momento teve como principal objetivo conhecer a percepção do gestor referente à estrutura da UNAI na sua Instituição.

Nesta análise, questionamos aos gestores se eles acreditam que a comunidade interna tem conhecimento do setor de auditoria interna, através da seguinte indagação: **“O setor de auditoria interna na Instituição é conhecido pela comunidade (docentes, técnicos administrativos, discentes)?”**. O gráfico abaixo ilustra a resposta dos gestores que retornaram ao questionário aplicado por esta pesquisa.

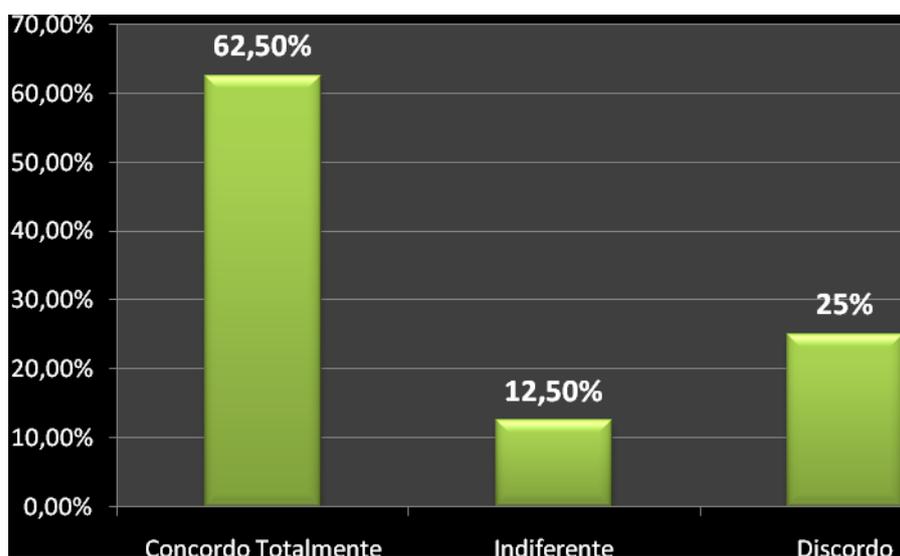


Ilustração 17: O setor de auditoria interna na Instituição é conhecido pela comunidade (docentes, técnicos administrativos, discentes)?

Fonte: da autora (2015)

Embora a maior parte dos gestores afirmasse que há conhecimento do setor da auditoria interna na sua Instituição, 25% dos que retornaram discordaram deste posicionamento, o que nos faz acreditar que em algumas Instituições a auditoria interna é subutilizada e/ou não desenvolve ações com base no fortalecimento desta ferramenta.

Chegamos a esta conclusão com base no seguinte questionamento proposta aos gestores das IFES: “**A comunidade interna tem conhecimento dos objetivos e do trabalho desenvolvido pela Auditoria Interna da Instituição?**”. Obtivemos o seguinte resultado, explanado no gráfico abaixo:

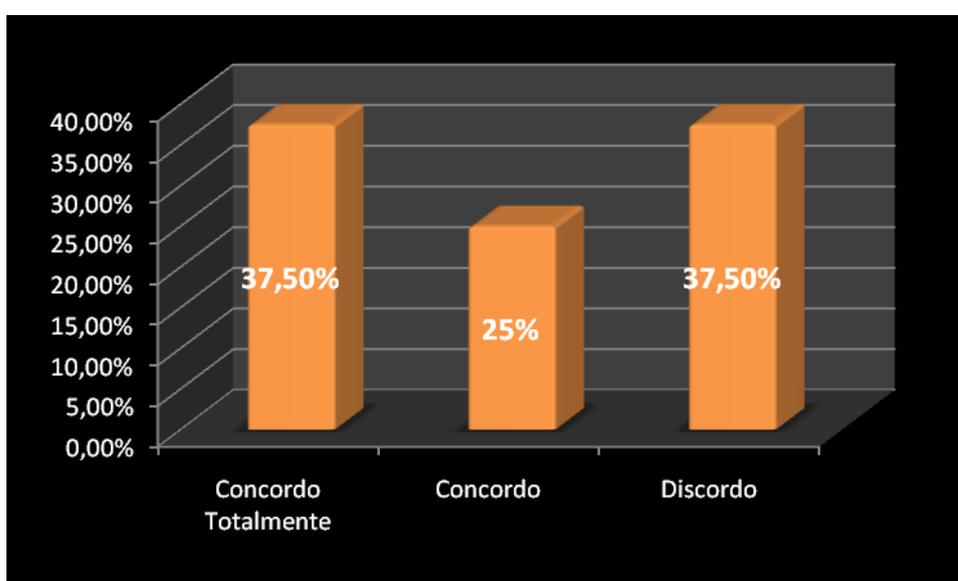


Ilustração 18: A comunidade interna tem conhecimento dos objetivos e do trabalho desenvolvido pela Auditoria Interna da Instituição?
Fonte: da autora (2015)

Desta forma, embora obtivemos o mesmo percentual de gestores alegando que há conhecimento interno dos objetivos e do trabalho efetuado pela auditoria interna, acreditamos que os 37,50% que discordaram desta situação seja um número significativo, uma vez que a auditoria interna não é uma prática nova nessas Instituições (conforme demonstrado na análise regulamentar) e seu trabalho deveria ser conhecido pela maioria dos profissionais que ali atuam.

Para finalizar a análise sobre o conhecimento estrutural do setor de auditoria interna na percepção dos gestores das IFES, efetuamos o seguinte questionamento: “**Considero que há pessoas suficientes atuando no setor de auditoria interna da Instituição?**”. Nesta interrogação, obtivemos o seguinte resultado da pesquisa:

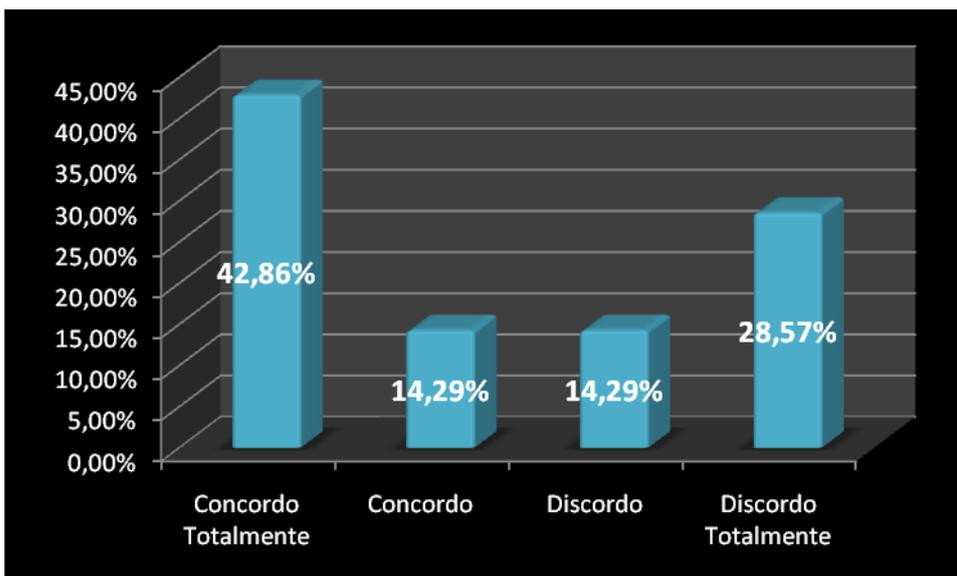


Ilustração 19: Considero que há pessoas suficientes atuando no setor de auditoria interna da Instituição
 Fonte: da autora (2015)

Questionamento semelhante foi efetuado junto com os auditores, na análise anterior, onde 64,29% dos auditores afirmaram que possuem profissionais suficientes atuando na equipe de auditoria interna da Instituição. Embora no questionamento efetuado aos gestores também obtivemos a maior afirmação (42,86% concordam totalmente e 14,29% concordam com a assertiva), ainda assim o número de gestores que discordam impressiona (28,57% discordam totalmente e 14,29% discordam da assertiva).

Dando continuidade, o próximo bloco de questões buscou obter conhecimento sobre o grau de efetividade da auditoria interna nas IFES, segundo a percepção dos gestores.

Algumas questões obtiveram resultados positivos, a saber: “As recomendações solicitadas pela Auditoria Interna da Instituição são tratadas formalmente?” ; “Acredito que os trabalhos desenvolvidos pela auditoria interna da Instituição diagnosticam riscos inerentes que poderão se apresentar como problemas futuros”; Considero que as atividades desenvolvidas pela Auditoria Interna da Instituição fornecem apoio para tomadas de decisões da gestão”; “Em seu papel de assessoramento, considero que a ação da auditoria interna é de extrema importância como contribuição de caráter estratégico e executivo”; “Penso ser de extrema importância os relatórios elaborados pela auditoria interna da Instituição, utilizando-os como uma ferramenta para tomada de decisão”; “Após o término dos trabalhos da auditoria interna, é efetuada uma reunião com o gestor a fim de demonstrar as principais inconsistências

encontradas e o resultado do processo”. Nessas questões os gestores retornaram ao questionário evidenciando a opção “Concordo Totalmente” ou “Concordo”.

Tendo em vista o Princípio da Publicidade dos atos da auditoria interna, bem como obter o conhecimento dos trabalhos dos auditores na percepção dos gestores das IFES, efetuamos o seguinte questionamento: **“Os trabalhos efetuados pela auditoria interna da Instituição são publicizados para a comunidade acadêmica?”**. Dos gestores que retornaram, 25% alegaram que nem todos os trabalhos efetuados são publicados em local em que permita a transparência dos atos da gestão e o controle social efetuado pela sociedade.

A seguinte assertiva **“Acredito que os relatórios produzidos pela auditoria interna refletem a realidade da Instituição em todos os aspectos”** coletamos 12,50% dos gestores discordam e 87,50% concordam com a afirmação. No entanto, nenhum dos gestores que retornaram este questionário optaram pela assertiva “Concordo Totalmente”, o que nos faz acreditar que em alguns momentos os relatórios são falhos e/ou não estão adequados ao que os gestores esperam deles.

A questão **“Percebo, nos comportamentos dos demais setores, o comprometimento com os controles internos da Instituição”**, obtivemos o seguinte resultado:

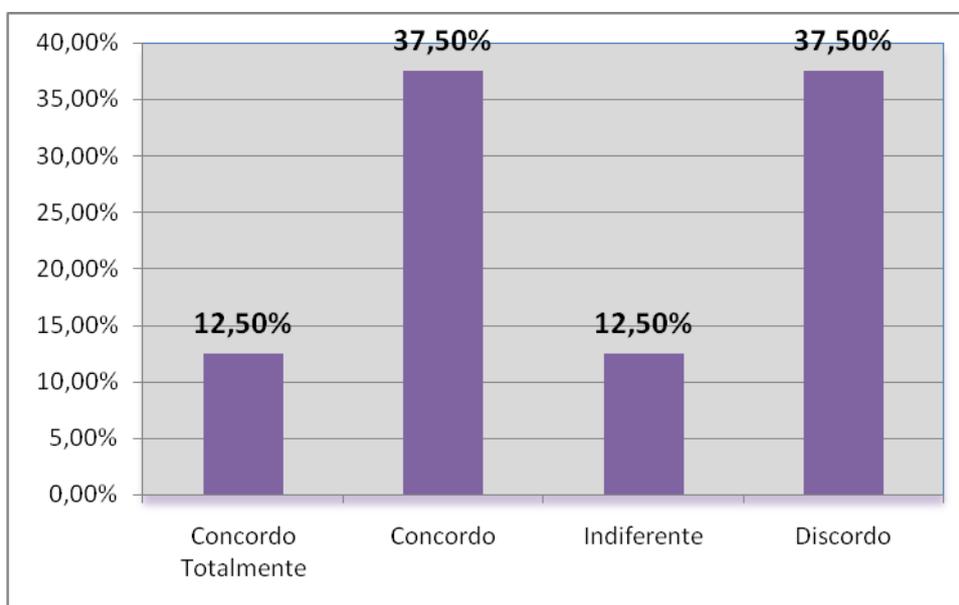


Ilustração 20: Percebo, nos comportamentos dos demais setores, o comprometimento com os controles internos da Instituição

Fonte: da autora (2015)

Com essa ilustração, conseguimos perceber que ainda não há a sensibilidade de todos os setores da Instituição sobre a importância dos controles internos para uma gestão eficiente e transparente, princípios constitucionais.

Na próxima questão efetuamos um paralelo entre a opinião dos gestores e a opinião dos auditores internos: **“Em sua opinião, qual é o percentual de melhor se adéqua as recomendações efetuadas pela auditoria interna da Instituição e que são implementadas pela gestão?”**. Oferecemos cinco tipos de opções: 0 a 20%; 21% a 40%; 41% a 60%; 61% a 80% e 81% a 100%. O primeiro gráfico demonstra o posicionamento dos gestores sobre o assunto:

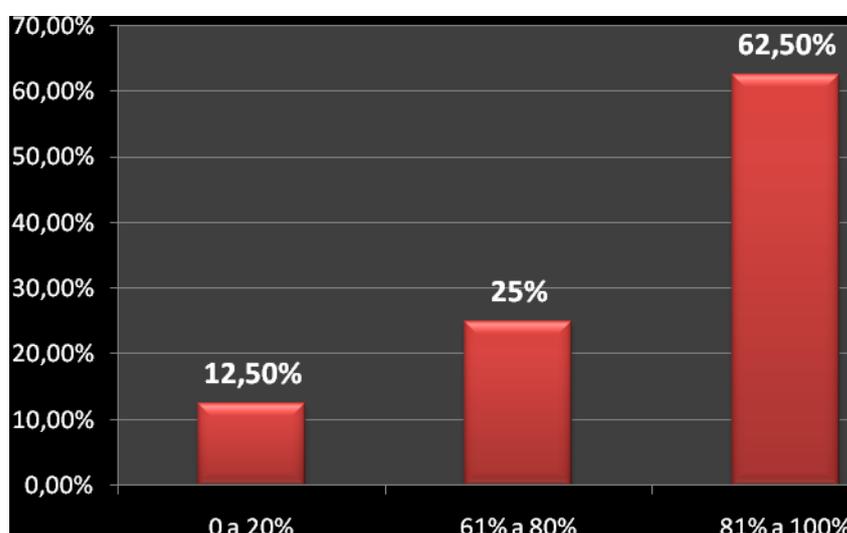


Ilustração 21: Em sua opinião, qual é o percentual de melhor se adéqua as recomendações efetuadas pela auditoria interna da Instituição e que são implementadas pela gestão? (visão do gestor).

Fonte: da autora (2015)

De acordo com a opinião do gestor, a maioria acredita que 81% a 100% das recomendações postas em relatórios de auditoria são efetivadas e implantadas pela gestão. No entanto, a visão dos auditores internos é um pouco diferente, conforme demonstrado no gráfico abaixo:

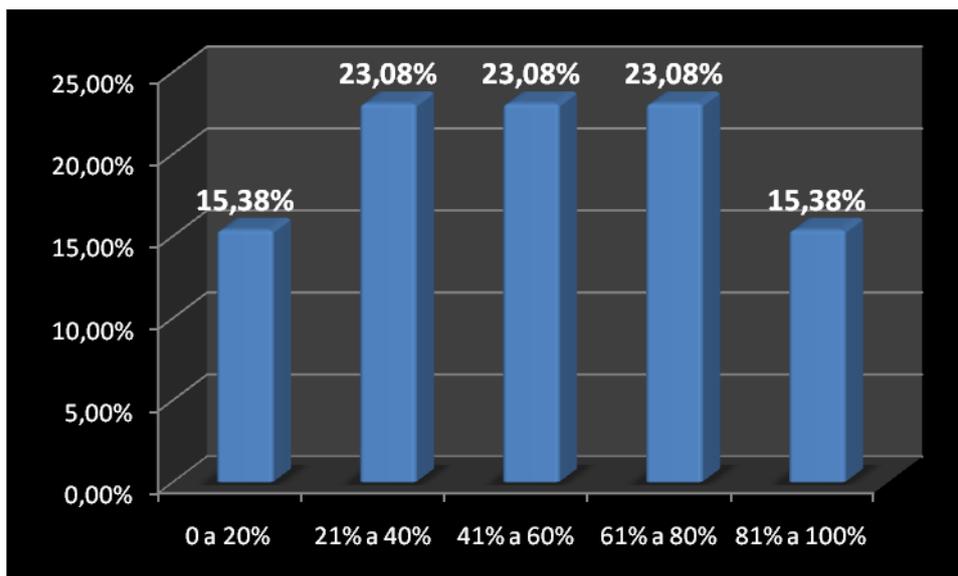


Ilustração 22: Em sua opinião, qual é o percentual de melhor se adéqua as recomendações efetuadas pela auditoria interna da Instituição e que são implementadas pela gestão? (visão do auditor).

Fonte: da autora (2015)

De acordo com o gráfico, observamos que existe discrepância entre as recomendações efetivadas nas Instituições, porém, apenas 15,38% dos que retornaram acreditam que 81% a 100% das recomendações são de fato efetivadas pela gestão. Solicitados a justificar se acreditam esse ser um número bom, a maioria dos auditores internos que retornaram descrevem que sim, embora o ideal fosse a gestão acatar 100% das recomendações. O auditor identificado como A14 menciona em sua justificativa “[...] *As recomendações não possuem caráter impositivo ou cogente mas alerta o gestor sobre impropriedades ou irregularidades que poderão gerar multas ou macular contas. Geralmente, as recomendações não atendidas são aquelas em que o gestor afirma que irá atender mas reitera o erro no futuro, a fiscalização constante nem sempre é possível, mas pelo menos mostra que a auditoria fez seu papel em alertá-lo, sendo risco de cada um atender, ou não*”.

No discurso acima de um auditor interno é perceptível a abordagem da auditoria interna na Instituição: RECOMENDAR. Ou seja, o auditor não deve e não tem como retirar autonomia da gestão. Conforme exposto, o gestor adota a recomendação se assim entender ser interessante e legal; caso contrário, não há obrigatoriedade nas recomendações do auditor.

Com o intuito de verificar qual tipo de trabalho o gestor considera mais importante a ser desempenhada pelo auditor interna na sua Instituição, solicitamos que enumerasse, dentre as opções postas, a mais importante e a menos importante.

Assim, o maior número de importância os gestores optaram pela *Auditoria de Conformidade Legal*, a qual o auditor verifica e certifica da legalidade dos atos da gestão. Esta auditoria também é o tipo de auditoria que mais os auditores internos efetivam na Instituição, conforme demonstrado na análise dos trabalhos dos auditores internos, efetuada na seção anterior.

Como atividade menos importante desenvolvida pelos auditores internos, segundo a opinião dos gestores, é o *Assessoramento aos demais setores da Instituição*. Essa escolha pode estar relacionada aos trabalhos de auditoria de legalidade já desenvolvidos pelos auditores atuando em diversas áreas das IFES, suprimindo tal necessidade.

Para finalizar, interrogamos ao gestor o nível de trabalho das auditorias internas, segundo sua opinião: **“Em sua opinião, o trabalho desempenhado pela Auditoria Interna na sua Instituição está”**:

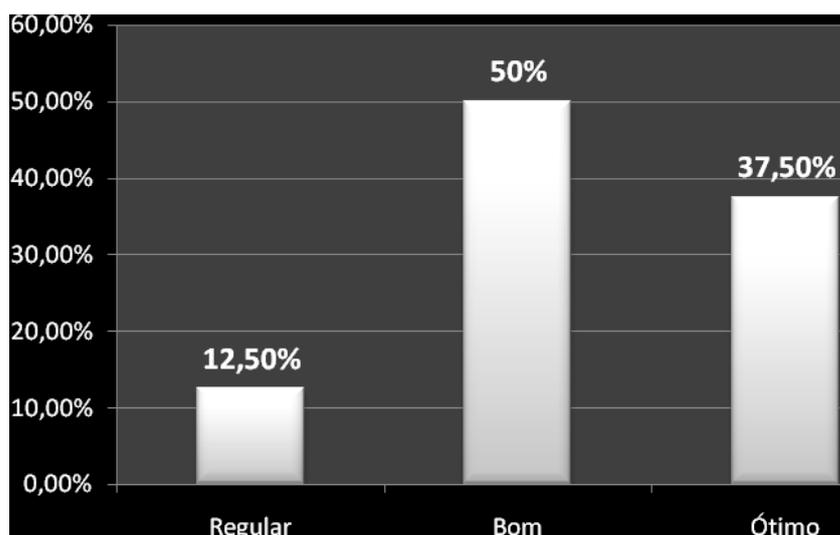


Ilustração 23: Nível de satisfação do gestor em relação ao trabalho da AI.
Fonte: da autora (2015)

Desta forma, obtivemos que o maior número dos gestores considera o trabalho da auditoria interna na sua Instituição ótima ou boa, apesar de todos os problemas regulamentares e estruturais.

Questionados sobre o que alteraria nos trabalhos executados pela auditoria interna ou na postura dos atores que ali atuam, a fim de tornar este setor/ferramenta mais eficiente, obtivemos vários posicionamentos. Desta forma, iremos destacar alguns.

O sujeito S1 descreveu que seria importante a “[...] melhoria em relação aos nexos comunicacionais na Instituição, especialmente na tradução didática e concisa do trabalho realizado e dos resultados esperados”.

A postura dos auditores internos também foi motivo de crítica por parte de alguns gestores. O gestor S2 comenta que “[...] apesar de bastante acessíveis, as demais unidades administrativas normalmente não a vêem como colaboradores, mas como aquela unidade que aponta os erros cometidos, expondo-os. Portanto, para mim, é necessário o aumento do contingente de auditores (o que não tenho como prioritário, pois faltam servidores em todas as unidades) e uma sua maior aproximação com os auditados. A visão é a mesma que se tem de auditores dos órgãos controladores, talvez devido à proximidade entre eles”.

Por meio das suas exposições dos gestores, percebemos que ainda há uma proximidade da postura dos auditores internos com a postura dos auditores externos à Instituição, também voltada à fiscalização do que ao assessoramento e ao auxílio interno, papel fundamental da AI nas IFES.

Também percebemos através da fala dos gestores, as prioridades elencadas pela Instituição. O gestor S2 percebe a ausência de pessoas atuando na equipe de auditoria interna da sua Instituição, no entanto, há ausência de outros servidores que executam as atividades administrativas, e na relação de prioridades, os auditores não a são.

Outro discurso que podemos retirar de ambos posicionamentos é a ausência de uma forma clara e de fácil interpretação do trabalho efetuado pelos auditores internos. Nesse sentido, acreditamos que os relatórios elaborados pelos auditores internos precisam ser mais objetivos e concisos, voltados ao atendimento do público alvo.

Finalizando, pois, esta análise efetuada com os gestores das IFES, buscando conhecer a visão destes em relação aos trabalhos e a postura dos auditores internos nas IFES, podemos concluir que, embora a auditoria interna possua alguns problemas estruturais e regulamentares, e sendo considerada uma prática que há pouco tempo foi definitivamente incorporada nas Instituições, o gestor conhece os objetivos e o trabalho desta ferramenta, no entanto, acreditamos que ainda há uma crítica em relação a postura de alguns auditores internos, bem como a apresentação de seus relatórios.

Também podemos concluir que a auditoria interna não visa tirar a autonomia da gestão, como alguns autores na área mencionam, uma vez que ela possui somente o caráter de recomendar ações, não dotando de obrigatoriedade. A obrigatoriedade está nos regulamentos jurídicos e legais; a auditoria apenas certifica e verifica se os atos da gestão estão em

conformidade com estes regulamentos e sinaliza para que o gestor saiba o que está acontecendo e assim, possa tomar sua decisão, se achar ser conveniente e importante.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho apresentou um estudo sobre a avaliação da efetividade da auditoria interna inseridas nas Instituições Federais de Ensino Superior no Brasil, com maior intensidade a partir de 2001. Em nossa análise, esse processo foi marcado por situações bem determinadas, a saber: inserção da NGP na Administração Pública; intensificação da descentralização administrativa, fortalecimento dos controles internos e da fiscalização dos atos da gestão, através da implantação das auditorias internas e a interposição e aglutinação de todos esses mecanismos na esfera educacional.

Buscamos demonstrar, objetivamente, o caminho que percorreu a implantação da Nova Gestão Pública na Administração Brasileira, com características específicas, como a descentralização estrutural. Após, enfatizamos que esta descentralização, abriu caminho para o fortalecimento do controle interno e dos demais controles, como o social, exercido pela sociedade. Com este fortalecimento e descentralização, também orçamentária, instala-se na administração pública indireta a auditoria interna, com foco na certificação da legalidade das ações do gestor e também ao assessoramento aos demais órgãos do Sistema de Controle. Essa realidade é transportada para as IFES, acarretando certas implicações em seu processo, o qual buscou-se avaliar junto com a regulamentação, com os auditores internos e com os gestores, as principais características dessa ferramenta na área educacional.

A partir da década de 70 a Administração Pública passou por uma grande reforma estrutural e de princípios, descrita pelos especialistas da área como a Nova Gestão Pública, que buscou, em síntese, retirar a excessiva burocracia e ineficiência da atual gestão, enfatizando uma nova abordagem, com mais eficiência e qualidade nos serviços prestados à população. No Brasil este novo modelo de gestão foi intensificado a partir de 1994, no governo do ex Presidente Fernando Henrique Cardoso, com algumas características específicas, como a intensificação da descentralização administrativa e fortalecimento dos mecanismos de controle.

A descentralização administrativa foi intensificada a partir da NGP, criando novas Instituições da Administração Indireta, com base nos serviços sociais prestados à população, como a educação, e com orçamento próprio e transferido para a gestão. Com esta descentralização, o Estado preocupou-se com o controle da legalidade dos atos da gestão, buscando intensificar os controles já existentes, e adotar novos mecanismos de controle e transparência, dentre eles o controle social e as auditorias internas.

Os instrumentos utilizados pela auditoria interna, oriunda das Ciências Contábeis e focada na iniciativa privada, foram inseridos nas Instituições da Administração Indireta, entre elas as IFES, através do Decreto 3.591/2000, que efetuou tal exigência. Percebemos que a auditoria interna das IFES, embora com características e processos específicos, está embasada em auditoria interna semelhante a que é utilizada na iniciativa privada.

Por meio da análise dos principais regulamentos que inserem e intensificam o controle interno na Administração Pública Brasileira, focando nas auditorias internas, verificamos que há problemas regulamentares. As principais divergências encontradas estão na hierarquia e subordinação das auditorias internas nas IFES. Sendo a independência um dos princípios basilares dessa atividade, o ideal é que sua hierarquia e subordinação fosse efetivada por meio de outro órgão, não a Instituição a qual é auditada. O Decreto 3.591/2000 determina a vinculação dos auditores internos ao órgão ou conselho máximo da Instituição ou, na ausência destes, ao Reitor, o que desfavorece a independência e compromete os trabalhos exercidos por este setor na Instituição.

Neste ponto, buscamos conhecer a rotina e trabalho dos auditores internos das IFES, através da análise do PAINT e RAIN, com o intuito de encontrar informações sobre a sua efetividade. Desta forma, verificamos que os trabalhos desenvolvidos, em sua maioria, estão focados na auditoria de legalidade dos atos da gestão, conforme preceitua as normas regidas para a área. No entanto, poucas ações de auditoria encontramos na área de programas e afins, dotando de pouca abrangência os trabalhos desenvolvidos. Também verificamos que o planejamento, em alguns casos, não é cumprido em sua integralidade, obtendo como justificativa a falta de estrutura e pessoal suficientes para cumpri-lo.

Outro fator que gera contratempos e verificado através da aplicação do questionário em relação à efetividade dos trabalhos desenvolvidos pelos auditores é sobre sua capacitação. Muitos auditores demonstraram seu sentimento em relação à ausência de condições de capacitação e qualificação quando iniciam as atividades nas Instituições. Tal amparo deveria ser realizado com mais afinco pelos Órgãos de Controle, uma vez que são estes que efetuam a cobrança direta pelos trabalhos desenvolvidos.

Após, partimos para a análise dos gestores, por meio de questionário aplicado a estes. Nosso intuito foi obter conhecimento do sentimento e percepção desses atores sobre as auditorias internas nas suas Instituições. Em alguns momentos da pesquisa verificamos ainda o sentimento de auditoria interna como forma e conduta de fiscalização, aquém do que preceitua as atividades regidas pelo Decreto 3.591/2000. Também diagnosticamos na justificativa de

alguns gestores a ferramenta utilizada como forma de inibir a autonomia da gestão, não como uma forma de certificação da legalidade dos atos do gestor. No entanto, alguns gestores compreendem o verdadeiro papel da auditoria interna na Instituição, alegando, inclusive, a subutilização desta ferramenta pelo gestor.

Também verificamos a ausência de publicidade e conhecimento da comunidade interna referente aos trabalhos de auditoria e ao papel desta ferramenta, exteriorizado por muitos gestores durante a pesquisa.

Desta forma, neste estudo preliminar da avaliação da efetividade, pudemos constatar que há falhas na regulamentação que rege esta ferramenta, em alguns procedimentos de trabalho e conduta efetuada pelos auditores internos na Instituição e pela subutilização de alguns gestores em relação aos trabalhos do auditor, bem como a visão da fiscalização, ainda resquício de outros sistemas de controle. No entanto, também constatamos a importância de mecanismos de controle para fins de transparência e credibilidade das ações governamentais, cada vez mais em voga. Neste ínterim, o próprio TCU publica anualmente valores devolvidos aos cofres públicos, frutos de fiscalização e auditoria (demonstrado no referencial teórico).

Embora, mesmo que preliminar, este estudo já nos auxilia a concluir alguns fatores importantes. Num primeiro momento, para que possamos falar em efetividade, é necessário dimensionar todos os aspectos e atores envolvidos no processo. Nesse aspecto, através da metodologia CIPP adotada, conseguimos abranger o máximo esta pesquisa, focando na regulamentação e nos atores envolvidos.

Logo, concluímos que, para se falar em efetividade, algumas análises posteriores devem ser efetuadas. Uma delas é a alteração da vinculação das auditorias internas à Instituição que estão inseridas, buscando dar mais independência e qualidade aos serviços prestados. Outra situação é o foco no trabalho que é desenvolvido. Parece-nos que para o ambiente educacional, além da auditoria da legalidade que está relacionada com os preceitos legais, seja interessante dar características que visem a educação e/ou o maior assessoramento ao gestor, não somente a parte fiscalizatória, uma vez que esta já é efetuada pelos Órgão do Sistema de Controle Interno e Externo, ocasionando, como demonstrado, muitas vezes, retrabalho.

Enfim, buscamos trazer elementos que auxiliem os atores a entender a situação posta, e sinalizamos a importância de uma posterior análise de possíveis mudanças, tanto regulamentares, quanto de atuação.

REFERÊNCIAS

ABRUCIO, F. L.; LOUREIRO, M. R. **Finanças públicas, democracia e accountability**; In: ARVATE, P. R.; BIDERMAN, C. *Economia do Setor Público no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier/Campus, 2004.

ABRUCIO, F.L. A coordenação federativa no Brasil: a experiência do período FHC e os desafios do governo Lula. **Rev.Sociol.e Política**. Curitiba, n.24, jun, 2005, p.41-67.

_____. **O impacto do modelo gerencial na Administração Pública: um breve estudo sobre a experiência internacional recente**. Cadernos ENAP, n.10, 1997.

AFONSO, A. J. **Avaliação educacional: regulação e emancipação: para uma sociologia das políticas avaliativas contemporâneas**. São Paulo: Cortez, 2009.

_____. **Ensaio sobre a accountability no ensino superior em Portugal (1976-2013): discursos, formas parcelares e modelo atual**. In: SOUZA, J.V. (Org.). *Educação Superior: cenários, impasses e propostas*. Campinas: Autores Associados, 2013.

_____. **Nem tudo o que conta em educação é mensurável ou comparável**. *Revista Lusófona de Educação*, n.13, 2009.

_____. **Mudança no Estado-Avaliador: comparativismo internacional e teoria da modernização revisitada**. *Revista Brasileira de Educação*, v.18, n.53, abr-jun.2013.

ALBARELLO, L. **Recolha e tratamentos quantitativos dos dados de inquéritos**. In: ALBARELLO, L.; DIGNEFFE, F.; HIERNAUX, J.P.; MAROY, C.; RUQUOY, D.; SAINT-GEORGES, P. **Práticas e Métodos de Investigação em Ciências Sociais**. Lisboa: Gradiva, 1997.

ALBARELLO, L.; DIGNEFFE, F.; HIERNAUX, J.P.; MAROY, C.; RUQUOY, D.; SAINT-GEORGES, P. **Práticas e Métodos de Investigação em Ciências Sociais**. Lisboa: Gradiva, 1997.

ALMEIDA JUNIOR, V.P **O processo de formação de políticas de avaliação da Educação Superior no Brasil (1983-1996)**.Campinas, SP: [S.N.], 2004.

ALMEIDA, M.H.T de. *Recentralização a Federação?* **Rev.Sociol.e Política**. Curitiba, n.24, jun.2005, p.29-40.

ANDRIOLA, W.B. **Utilização do modelo CIPP na avaliação de programas sociais: o caso do projeto Educando para a Liberdade da SECAD/MEC**. *Revista Iberoamericana sobre Calidad, Eficacia y Cambio em Educación*, vol.8, n.4, 2010.

APPLE, M. W. **Trabalho e conhecimento: gerencialismo, trabalho e movimentos emergentes na universidade global**. *Revista e-curriculum*, São Paulo, n.11, v.02, ago./2013.

ARAÚJO, S.; CASTRO, A.M.D.A. **Gestão educativa gerencial: superação do modelo burocrático?** *Ensaio: aval.pol.públ.Educ.*, Rio de Janeiro, v.19, n.70, p.81-106, jan./mar.2011.

ARRETCHE, M.T.S. Políticas sociais no Brasil: descentralização em um estado federativo. **RBCS**, v.14, n.40, jun.1999.

ATTIE, W. **Auditoria: conceitos e aplicações**. São Paulo: Atlas, 1998.

AZEVEDO, J.M.L. de. **A educação como política pública**. Campinas, SP: Autores Associados, 2004.

BALL, S. Performatividade, privatização e o pós-estado do bem-estar. **Educ. Soc.**, Campinas, vol. 25, n. 89, p. 1105-1126, set./dez, 2004.

BARROSO, J. O Estado, a Educação e a Regulação das Políticas Públicas. *Educ.Soc.*, Campinas, vol.26, n.92, p.725-751, Especial, Out.2005.

BELLONI, I. **A universidade e o compromisso com a avaliação institucional na reconstrução do espaço social**. In: COSTA, M.J. Jackson (Org.). *A avaliação institucional e o desafio da universidade diante de um novo século*. Belém: UFPA, 1997, p.17-34.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Texto constitucional promulgado em 05 de outubro de 1988, Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2004

_____. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Texto constitucional promulgado em 16 de julho de 1934. Brasília: DF.

_____. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil**. Texto constitucional promulgado em 10 de novembro de 1937. Brasília:DF.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Texto constitucional promulgado em 24 de janeiro de 1967. Brasília:DF.

BRASIL. **Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira**. *Censo da Educação Superior 2010*. Divulgação dos primeiros resultados do Censo da educação superior 2010. Outubro de 2011.

_____. **Instrução Normativa nº 01 de 06 de abril de 2001**. Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Ministério da Fazenda: Secretaria Federal de Controle Interno.

_____. **Decreto nº 3.591 de 06 de setembro de 2000**. Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências. Publicado no Diário Oficial da União em 08 de setembro de 2000. Brasília, DF.

_____. **Decreto nº 4.320 de 17 de março de 1964**. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Publicado no Diário Oficial da União em 23 de março de 1964. Brasília:DF.

_____.**Decreto n.º 61.386 de 19 de setembro de 1967.** Dispõe sobre a implantação dos Sistemas de Administração Financeira, Contabilidade e Auditoria; instala as Inspetorias Gerais de Finanças e fixa sua estrutura e atribuições, e dá outras providências. Publicado no Diário Oficial da União em 20 de setembro de 1967. Brasília:DF.

_____.**Decreto n.º 4.536 de 28 de janeiro de 1922.** Organiza o Código de Contabilidade da União. Publicado na CLBR, de 1922. Brasília, DF.

_____.**Decreto n.º 84.362 de 31 de dezembro de 1979.** Dispõe sobre a estrutura de controle interno aplicável a recursos de qualquer natureza, estabelece novos instrumentos de fiscalização e acompanhamento da despesa pública e dá outras providências. Publicado no Diário Oficial da União em 31 de dezembro de 1979. Brasília:DF.

_____.**Lei n.º 9.394 de 20 de dezembro de 1996.** Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. Publicado no Diário Oficial da União em 23 de dezembro de 1996. Brasília, DF.

_____. **Lei n.º 11.091 de 12 de janeiro de 2005.** Dispõe sobre a estruturação do Plano de Carreira dos Cargos Técnico-Administrativos em Educação, no âmbito das Instituições Federais de Ensino vinculadas ao Ministério da Educação, e dá outras providências. Publicado no Diário Oficial da União em 13 de janeiro de 2005. Brasília:DF.

_____.**Lei n.º 8.112 de 11 de dezembro de 1990.** Dispõe sobre o regime jurídico dos servidores públicos civis da União, das autarquias e das fundações públicas federais. Publicado no Diário Oficial da União em 19 de abril de 1991. Brasília: DF.

_____.**Lei n.º 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. Publicado no Diário Oficial da União em 7 de fevereiro de 2001. Brasília: DF.

_____.**Decreto n.º 5.378 de 23 de fevereiro de 2005.** Institui o Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização – GES PÚBLICA e o Comitê Gestor do Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização, e dá outras providências. Publicado no Diário Oficial da União em 24 de fevereiro de 2005. Brasília, DF.

_____.**Decreto-Lei n.º 200 de 25 de fevereiro de 1967.** Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Publicado no Diário Oficial da União em 27 de fevereiro de 1967. Brasília:DF.

_____.**BRASIL. Medida Provisória n.º 480 de 27 de abril de 1994.** Organiza e disciplina os Sistemas de Controle Interno e de Planejamento e de Orçamento do Poder Executivo e dá outras providências. Publicado no Diário Oficial da União em 28 de abril de 1994. Brasília:DF.

_____.**Lei Complementar n.º 101 de 4 de maio de 2000.** Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade da gestão fiscal e dá outras providências. Publicado no Diário Oficial da União em 5 de maio de 2000. Brasília:DF.

_____. **Relatório Anual de Atividades: 2010**. Tribunal de Contas da União. Brasília: TCU, Secretaria de Planejamento e Gestão, 2011.

_____. **Relatório Anual de Atividades: 2013**. Tribunal de Contas da União. Brasília: TCU, Secretaria de Planejamento e Gestão, 2014.

_____. **Tribunal de Contas da União**. Acórdão n.º 821/2014- Plenário. Publicado no Diário Oficial da União em 9 de abril de 2014, p-106.

_____. **Controladoria-Geral da União**. Nota Técnica n.º 2.333 de 6 de novembro de 2014. Estudo sobre viabilidade de alteração da Lei n.º 10.180/01 para a criação de Ciset no Ministério da Educação. Brasília:DF.

BRESSER-PEREIRA, L.C. **O modelo estrutural de gerência pública**. Revista de Administração Pública, mar./abr.2008, p.391-410.

_____. **Reforma do Estado para a cidadania: a reforma gerencial brasileira na perspectiva internacional**. São Paulo: Ed.34; Brasília: ENAP, 1998.

BROOKE, N. **O futuro das políticas de responsabilização educacional no Brasil**. *Cadernos de Pesquisa*, v.36, n.128, p.377-401, maio/ago.2006.

CALIXTO, G.E.; VELASQUEZ, M.D.P. **Sistema de Controle Interno na Administração Pública Federal**. *Revista Eletrônica de Contabilidade*. Edição Especial, Julho de 2005.

CARVALHO, E. J. G. **Reestruturação Produtiva, Reforma Administrativa do Estado e Gestão da Educação**. *Educ.Soc.*, Campinas, vol.30, n.109, p.1139-1166, set./dez.2009.

CASTRO, A.M.D.A. **Accountability: uma nova estratégia de controle da gestão escolar**, 2008. In: Conferência Internacional – Educação, Globalização e Cidadania: novas perspectivas da Sociologia da Educação, João Pessoa, PB. Disponível em: <http://pt.scribd.com/doc/51946829/ACCOUNTABILITY>, acessado no dia 30/07/2014.

CASTRO, D.P.de. Auditoria, Contabilidade e Controle Interno no Setor Público. Integração das Áreas do Ciclo de Gestão: Planejamento, Orçamento, Finanças, Contabilidade e Auditoria e Organização dos Controles Internos, como suporta à Governança Corporativa. São Paulo: Atlas, 2013.

CHARLTON, B.G. **Audit, accountability, Quality and all that: the growth of managerial technologies in UK universities**. In: PRICKETT, S.; ERSKINE-HILL, P. *Education! Education! Education! Managerial ethics and the law of unintended consequences*. Thorverton, Imprint Academic, 2002, p.13-28.

CHAUI, M. **Universidade Operacional**. In: *Avaliação-Revista da Rede de Avaliação Institucional da Educação Superior*, Campinas, SP, v.4, n.3, p.03-08, set.1999.

CLAD - Centro Latino Americano de Administração para o Desenvolvimento. **Uma nova gestão para a América Latina**. Disponível em

<<http://www.bresserpereira.org.br/Documents/MARE/CLAD/ngppor.pdf>>. Acessado em 08 de julho de 2014.

COHEN, F., FRANCO, R. **Avaliação de projetos sociais**. Petrópolis, RJ: Vozes, 2012.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas Brasileiras de Contabilidade - Auditoria e Perícia**. Brasília: CFC, 2003.

_____. **Normas Brasileiras de Contabilidade: auditoria interna**. Brasília: CFC, 2012.

CRUZ, I.B. **Curso de Auditoria Governamental**. Brasília: Lex Magister Cursos Jurídicos, 2012.

CURY, C. R. J. A questão federativa e a educação escolar. OLIVEIRA, R.P.de; SANTANA, W. (Orgs.). **Educação e federalismo no Brasil: combater as desigualdades, garantir a diversidade**. Brasília: UNESCO, 2010.

DEUBEL, A.N.R. **Políticas Públicas: formulación, implementación y evaluación**. Bogotá, Colômbia: Ediciones Aurora, 2006.

DI PIETRO, M.S.Z. **Direito Administrativo**. 23 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

ESTEBAN, M.T. Considerações sobre a política de avaliação da alfabetização: pensando a partir do cotidiano escolar. *Revista Brasileira de Educação*, v.17, n.51, pag.573-592, set./dez.2012.

FILHO, J.C.S; GAMBOA, S.S. **Pesquisa Educacional: quantidade-qualidade**. São Paulo: Cortez, 2000.

FREITAS, D.N.T.de **A avaliação da educação básica no Brasil: dimensão normativa, pedagógica e educativa**. *Est.Aval.Educ.*, São Paulo, v.20, n.43, maio/ago.2009, p.343-347.

FREITAS, L.C. **Políticas de Responsabilização: entre a falta de evidência e a ética**. *Cadernos de Pesquisa*, v.43, n.148, p.348-365, jan./abr.2013.

GAMBOA, S. S. **Tendências Epistemológicas: dos tecnicismos e outros “ismos” aos paradigmas científicos**. SANTOS FILHO, J. C.; GAMBOA, S.S.(Orgs). *Pesquisa Educacional: quantidade-qualidade*. São Paulo:Cortez, 2000.

GAMBOA, S.S. **Projetos de pesquisa, fundamentos lógicos: a dialética entre perguntas e respostas**. Editora Argos, 2013.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5º edição. São Paulo: Atlas, 2010.

_____. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6º edição. São Paulo: Atlas, 2010.

GONSALVES, E.P. **Conversas sobre iniciação à pesquisa científica**. Campinas: Editora Alínea, 2007.

GUERRA, E.M. **Os controles externo e interno da Administração Pública**. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

INSTITUTO NACIONAL DE ESTUDOS E PESQUISAS EDUCACIONAIS ANÍSIO TEIXEIRA (INEP). **Principais resultados do censo 2012**. Disponível em http://download.inep.gov.br/educacao_superior/censo_superior/encontro_nacional/2013/palestra_resultados_do_censo_da_educacao_superior_2012.pdf. Acesso em 26 junho de 2014.

JUNQUILHO, G.S. Teorias da administração pública. **Departamento de Ciências da Administração/UFSC**; Brasília: CAPES: UAB, 2010.

LESSARD-HÉBERT, M.; GOYETTE, G.; BOUTIN, G. **Investigação Qualitativa: fundamentos e práticas**. *Epistemologia e Sociedade*. Portugal: Lisboa, 2008.

LIMA, L. C. **Aprender para ganhar, conhecer para competir: sobre a subordinação da educação na “sociedade da aprendizagem”**. São Paulo: Cortez, 2012.

MACORNI, M.A.; LAKATOS, E.M. **Técnicas de Pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisas, elaboração, análise e interpretação de dados**. São Paulo: Atlas, 2007.

_____. **Fundamentos de Metodologia Científica**. São Paulo: Atlas, 2010.

MAGALHÃES, G. **Introdução à Metodologia Científica: caminhos da ciência e tecnologia**. São Paulo: Ática, 2005.

MEIRELLES, H. L. **Direito Administrativo Brasileiro**. 37ª Edição atualizada até a Emenda Constitucional 67, de 22/12/2010. Malheiros Editores. São Paulo: 2011.

O DELIUS, C.C.; SANTOS, P.R.G. **Avaliação de desempenho individual da Administração Pública Federal: aspectos**. *Revista Economia e Gestão*, v.7, n.15, p.10-30, 2007.

OLIVEIRA, J.F. de **Acesso à educação superior no Brasil: entre o elitismo e as perspectivas de democratização**. In: SOUZA, J.V.(Org.). *Educação Superior: cenários, impasses e propostas*. Campinas: Autores Associados, 2013.

OSBORNE, D.; GAEBLER, T. **Reinventando o governo: como o espírito empreendedor está transformando o setor público**. 3ª Edição. Brasília: MH Comunicação, 1994.

ORGANIZAÇÃO INTERNACIONAL DAS ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES – INTOSAI. **Principios para las mejores prácticas de auditoría de las instituciones internacionales**. Oslo: 2004.

ROCHA, A.C.; QUINTIERE, M.M.R. **Auditoria Governamental: uma abordagem metodológica da Auditoria de Gestão**. Curitiba: Juruá, 2013.

RUQUOY, D. **Situação de entrevista e estratégia do entrevistador**. In: ALBARELLO, L.; DIGNEFFE, F.; HIERNAUX, J.P.; MAROY, C.; RUQUOY, D.; SAINT-GEORGES, P. **Práticas e Métodos de Investigação em Ciências Sociais**. Lisboa: Gradiva, 1997.

SAINT-GEORGES, P.de. **Pesquisa e crítica das fontes de documentação nos domínios econômicos, social e político.** In: ALBARELLO, L.; DIGNEFFE, F.; HIERNAUX, J.P.; MAROY, C.; RUQUOY, D.; SAINT-GEORGES, P. **Práticas e Métodos de Investigação em Ciências Sociais.** Lisboa: Gradiva, 1997.

SANDER, B. **Gestão da educação na América Latina: construção e reconstrução do conhecimento.** Campinas: Autores Associados, 1995.

SECCHI, L. **Políticas Públicas: conceitos, esquemas de análise, casos práticos.** São Paulo: Cengage Learning, 2013.

SENNETT, R. **A cultura do novo capitalismo.** Rio de Janeiro: Record, 2012.

SHIROMA, E.O.; MORAES, M.C.M.de; EVANGELISTA, O. **Política Educacional.** Rio de Janeiro: Lamparina, 2007.

SHORE, C.; WRIGHT, S. **Audit Culture and Anthropology: Neo-Liberalism in British Higher Education.** *The Journal of the Royal Anthropological Institute*, vol.5, n.4, dec./1999.

SOUZA, C. Federalismo, desenho constitucional e instituições federativas no Brasil pós-1988. **Revista Sociol.e Política.** Curitiba, n.24, jun.2005, p.105-121.

STUFFLEBEAM, D. L. y SHINKFIELD, J. **Evaluación sistemática.** Guia teórico y práctica. Barcelona: Paidós, 2003.

TEIXEIRA, E.C.B. **Estudo dos controles internos das instituições de ensino superior públicas do Estado do Paraná.** Dissertação de Mestrado- Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). São Paulo, 2008, 190 f.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS – IIA. **Práticas para o exercício profissional da Auditoria Interna.** Tradução de José Juarez de Paula Freire e Cia. São Paulo: AUDIBRA, 2004.

_____. **Normas internacionais para a prática profissional de auditoria interna.** Disponível em: < <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF%202013%20Portuguese.pdf> >. Acesso em 27 de março de 2015.

APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO PARA GESTORES

Prezado(a) Dirigente:

Este questionário tem por finalidade uma pesquisa exclusivamente acadêmica, oriunda da linha de investigação de Políticas Educacionais do Mestrado *Stricto Sensu* em Educação da Universidade Federal da Fronteira Sul (UFFS) da aluna Tamara Maria Bordin, sob coordenação do orientador, Professor Dr. Vicente de Paula Almeida Junior, tendo como título da dissertação “Avaliação das Auditorias Internas no âmbito da Gestão de Instituições Públicas Federais de Ensino Superior (IFES): um exame crítico de seu funcionamento e efeitos”.

Os dados coletados, incluindo o nome dos participantes, serão tratados de forma anônima e confidencial.

ORIENTAÇÕES PARA PREENCHIMENTO DO QUESTIONÁRIO

Tendo em vista buscar subsídios para a compreensão da efetividade da auditoria interna na gestão das IFES, este questionário se divide em duas seções:

- Grau de Avaliação do Ambiente da Auditoria;
- Grau de Efetividade da Auditoria.

A primeira seção tem por objetivo a coleta de informações sobre a ferramenta da auditoria interna instituído nas IFES, caracterizando a estrutura, os atores e a participação destes na instituição.

A segunda seção deste questionário tem como principal objetivo mensurar o grau de efetividade da ferramenta da auditoria interna nas IFES, na perspectiva do gestor, coletando informações sobre a prática e ações dos auditores na gestão educacional.

O preenchimento deve seguir a seguinte legenda:

Legenda do grau de concordância da frase	
DT	Discordo Totalmente
D	Discordo
I	Indiferente
C	Concordo
CT	Concordo Totalmente

I. CARACTERIZAÇÃO DO DIRIGENTE:

- Tempo de atuação como dirigente na Instituição: _____
- Cargo que ocupa como dirigente: _____

c) Nível de Escolaridade: _____

II. SEÇÃO 1: GRAU DE AVALIAÇÃO DO AMBIENTE DE AUDITORIA

Assinale com um “X” a alternativa que se adequou com sua opinião.

N.º	Questões	CT	C	I	D	DT
1	A Instituição possui um setor próprio de auditoria interna estruturado, com auditores concursados executando suas atividades?					
2	O setor de auditoria interna na Instituição é conhecido pela comunidade (docentes, técnicos administrativos, discentes)?					
3	A comunidade interna tem conhecimento dos objetivos e o trabalho desenvolvido pela auditoria interna da Instituição?					
4	Considero que há pessoas suficientes atuando no setor de auditoria interna da Instituição.					
5	A auditoria interna da Instituição possui seu Regimento Interno aprovado por Órgão Superior, constituindo seus objetivos e plano de trabalho?					

III. SEÇÃO 2: GRAU DE EFETIVIDADE DA AUDITORIA

Assinale com um “X” a alternativa que se adequou com sua opinião.

N.º	Questões	CT	C	I	D	DT
1	O responsável pela auditoria interna na Instituição costuma participar de reuniões e/ou tem acesso às decisões dos Conselhos e Colegiados?					
2	As recomendações solicitadas pela Auditoria Interna da Instituição são tratadas formalmente?					
3	Os trabalhos efetuados pela auditoria interna da Instituição são publicizados para a comunidade acadêmica?					
4	Acredito que os trabalhos desenvolvidos pela auditoria interna da Instituição diagnosticam riscos inerentes que poderão se apresentar como problemas futuros.					
5	Considero que as atividades desenvolvidas pela auditoria interna da Instituição fornecem apoio para tomadas de decisões da gestão.					
6	Em seu papel de assessoramento, considero que a ação da auditoria interna é de extrema importância como contribuição de caráter estratégico e executivo.					
7	Considero que a periodicidade de verificações efetuadas pela auditoria interna na Instituição ocorrem na					

	frequência correta.					
8	Penso ser de extrema importância os relatórios elaborados pela auditoria interna da Instituição, utilizando-os como uma ferramenta para tomada de decisão.					
9	Acredito que os relatórios produzidos pela auditoria interna refletem a realidade da Instituição em todos os aspectos.					
10	Acompanho o monitoramento das recomendações efetuadas pela auditoria interna na Instituição, verificando se foram adotadas pelos Dirigentes.					
11	Após o término dos trabalhos da auditoria interna, é efetuada uma reunião com o gestor a fim de demonstrar as principais inconsistências encontradas e o resultado do processo.					
12	Percebo, nos comportamentos dos demais setores, o comprometimento com os controles internos da Instituição.					
13	As atividades desenvolvidas pela auditoria interna da Instituição é permanente e sistemática?					

14: Em sua opinião, qual é o percentual que melhor se adequa as recomendações efetuadas pelo controle interno da Instituição e que são implementadas pela gestão?

- a) 0% a 20%;
- b) 21% a 40%;
- c) 41% a 60%;
- d) 61% a 80%;
- e) 81% a 100%.

15: A Auditoria Interna inserida nas IFES possui algumas atividades e atribuições específicas e definidas em regulamento. Enumere, de 1 a 5, conforme o grau de importância. Considere “1” mais importante e “5” menos importante, de acordo com sua opinião.

- Assessoramento à gestão;
- Auditoria de Conformidade Legal;
- Assessoramento aos demais setores da Instituição;
- Avaliação dos Controles Internos;
- Auditoria Operacional.

16: Em sua opinião, o trabalho desempenhado pela auditoria interna na sua Instituição está:

- Ótimo
- Bom
- Regular

- Ruim
- Péssimo

17: Descreva, na sua opinião, o que poderia ser alterado nos trabalhos e na postura da auditoria interna, para torná-la mais eficiente para a sua Instituição.

APÊNDICE B – QUESTIONÁRIO PARA AUDITORES

Prezado(a) Auditor(a):

Esta entrevista tem por finalidade uma pesquisa exclusivamente acadêmica, oriunda da linha de investigação de Políticas Educacionais do Mestrado *Stricto Sensu* em Educação da Universidade Federal da Fronteira Sul (UFFS) da aluna Tamara Maria Bordin, sob coordenação do orientador, Professor Dr. Vicente de Paula Almeida Junior, tendo como título da dissertação “Avaliação das Auditorias Internas no âmbito da Gestão de Instituições Públicas Federais de Ensino Superior (IFES): um exame crítico de seu funcionamento e efeitos”.

Os dados coletados, incluindo o nome dos participantes, serão tratados de forma anônima e confidencial.

INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS PARA ENTREVISTA

DATA: ____/____/____ HORA: ____:____

I. CARACTERIZAÇÃO DO AUDITOR (A):

- a) Tempo de atuação como auditor na Instituição: _____
- b) Local de exercício atual: _____
- c) Exerce cargo de direção? Qual Cargo/área: _____
- d) Idade: _____
- e) Nível de Escolarização: _____

II. QUESTÕES A SEREM INDAGADAS REFERENTES À VISÃO E À PRÁTICA DO SUJEITO NO AMBIENTE EDUCACIONAL

1- Você tem conhecimento dos objetivos da inserção da AI nas IFES?

() sim () não Justifique: _____

2- Você considera que obteve treinamento suficiente para desempenhar as atividades de AI nas IFES?

sim não Justifique: _____

3- A atividade de auditoria interna desenvolve seu trabalho em conformidade com o Regimento Interno?

sim não Justifique: _____

4- As atividades de auditoria interna são conduzidas em conformidade com as Normas Internacionais de Auditoria e IN 01/2001 da SFCI?

sim não Justifique: _____

5- O número de profissionais atuando na equipe de auditoria interna da sua Instituição é adequado para a realização das atividades com excelência?

sim não Justifique: _____

6- As habilidades técnicas dos profissionais que atuam na Auditoria Interna da sua Instituição são suficientes?

sim não Justifique: _____

7- A atividade de auditoria interna possui as ferramentas e outros recursos necessários para o desempenho da função?

sim não Justifique: _____

8- A Auditoria Interna envolve-se em revisões internas contínuas e análises da supervisão, documentação, políticas e procedimentos?

sim não Justifique: _____

9- A Auditoria Interna envolve-se em revisões periódicas que incluem pesquisas com gestores, avaliações de risco, revisões de papel de trabalho, análises das métricas de desempenho e melhores práticas?

sim não Justifique: _____

10- O que você mudaria na prática de suas atividades na Instituição, com o intuito de melhor atender aos objetivos propostos pelos Decreto 3.591/2000?

III. QUESTÕES A SEREM INDAGADAS REFERENTES À AVALIAÇÃO DA PRÁTICA DA AI NA GESTÃO

1- Você considera que seu trabalho contribui para o desenvolvimento da Instituição a qual você exerce suas atividades?

() sim () não Justifique: _____

2- Em sua opinião, a AI é utilizada como uma ferramenta de apoio à gestão?

() sim () não Justifique: _____

3- Em sua opinião, qual é o percentual de recomendações adotadas pela gestão, oriundas de Relatórios de atividades programadas de auditoria?

4- Você considera suficiente esse percentual? Justifique.
