



**POLIANA MYRIAM FELIPE RODRIGUES DE
SANTANA**

**SISTEMA DE CONTROLE INTERNO: ESTUDO
DE CASO SOBRE UM INSTITUTO FEDERAL DE
EDUCAÇÃO, CIÊNCIA E TECNOLOGIA NA
PERSPECTIVA DA EFICIÊNCIA DA GESTÃO**

LAVRAS - MG

2013

POLIANA MYRIAM FELIPE RODRIGUES DE SANTANA

**SISTEMA DE CONTROLE INTERNO: ESTUDO DE CASO SOBRE UM
INSTITUTO FEDERAL DE EDUCAÇÃO, CIÊNCIA E TECNOLOGIA NA
PERSPECTIVA DA EFICIÊNCIA DA GESTÃO**

Dissertação apresentada à Universidade Federal de Lavras, como parte das exigências do Programa de Pós-Graduação em Administração Pública, área de concentração em Gestão de Organizações Públicas do Estado, para a obtenção do título de Mestre.

Prof. Dr. Elias Rodrigues de Oliveira
Orientador

LAVRAS - MG

2013

**Ficha Catalográfica Elaborada pela Coordenadoria de Produtos e
Serviços da Biblioteca Universitária da UFLA**

Santana, Poliana Myriam Felipe Rodrigues de.

Sistema de Controle Interno : estudo de caso sobre um Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia na perspectiva da eficiência da gestão / Poliana Myriam Felipe Rodrigues de Santana. – Lavras : UFLA, 2013.

158 p. : il.

Dissertação (mestrado) – Universidade Federal de Lavras, 2013.

Orientador: Elias Rodrigues de Oliveira.

Bibliografia.

1. Administração pública. 2. Auditoria interna. 3. Desempenho. I. Universidade Federal de Lavras. II. Título.

CDD – 351.0076

POLIANA MYRIAM FELIPE RODRIGUES DE SANTANA

**SISTEMA DE CONTROLE INTERNO: ESTUDO DE CASO SOBRE UM
INSTITUTO FEDERAL DE EDUCAÇÃO, CIÊNCIA E TECNOLOGIA NA
PERSPECTIVA DA EFICIÊNCIA DA GESTÃO**

Dissertação apresentada à Universidade Federal de Lavras, como parte das exigências do Programa de Pós-Graduação em Administração Pública, área de concentração em Gestão de Organizações Públicas do Estado, para a obtenção do título de Mestre.

APROVADA em 22 de julho de 2013.

Dra. Valéria da Glória Pereira Brito UFLA

Dr. Agenor Almeida Filho IFMA

Me. Robson de Castro Ferreira IFMG

Dr. Elias Rodrigues de Oliveira
Orientador

LAVRAS – MG

2013

No prelúdio, era um desejo, que, fecundado, tornou-se um sonho...
Na primavera, era um sonho, que, germinado, tornou-se vida...
No outono, era vida, que, aquecida, tornou-se afeto...
Era então afeto, que prosperou e se fez ternura.
Ternura, que abundante, tornou-se amor.
Amor, que, sobejante, fez-se Laura.
Laura que se fez sonho, fez-se ternura, fez-se afeto, fez-se vida e fez-se amor.
Laura, que se fez graça, fez-se beleza, encantamento...
Que me fez compreender, em um singelo sorriso, o quão bela pode ser a perfeição.

(À minha filha Laura, minha fonte maior de inspiração)

AGRADECIMENTOS

Agradecer a Deus é desnecessário... Deus é a razão de tudo!

Agradecer aos meus pais, Jorge e Isaura, tampouco... foram o auxílio, emocional e material, sem o qual essa luta, iniciada no jardim de infância, jamais se tornaria tantas conquistas;

Posso agradecer aos meus irmãos, Cristiano e Jorge Henrique, que sofreram com os pedidos constantes, das viagens a Lavras, a partilha das atividades;

Agradecer à presença inestimável de meu esposo, Vinícius, que nesta etapa de minha vida esteve, mais do que qualquer outra pessoa, comprometido com minha jornada “universitária”, agradecê-lo pelo que passamos juntos...

Agradecer à amiga e companheira, Renilda do Carmo Pinto Fonseca, pela companhia constante, pelo apoio na gravidez, por aceitar minha ausência, pelas idas e vindas diárias a Lavras para que eu não perdesse a chance de nutrir diariamente minha filha, de afeto e alimento;

Laura, a você, minha filha, a mais sincera gratidão! Foram meses de ausência, mesmo quando estava perto. A você, meu pedido de perdão, pelas vezes que tive que suportar ouvi-la chorar e me chamar, aceitando que, em meu lugar, outros lhe fossem acalmar. Um dia, quando adulta, você entenderá a razão de todo este esforço;

Agradeço também ao meu orientador, Professor Dr. Elias Rodrigues de Oliveira, pela compreensão e paciência;

Aos membros das bancas de qualificação e defesa, pela imensa contribuição;

Ao professor Robson de Castro Ferreira, por viabilizar a concretização de um sonho;

Aos colegas de turma, docentes, colegas de trabalho, enfim, agradeço a todos àqueles que, por qualquer razão, fizeram parte desta jornada. Esse título deve-se, um pouco, a todos eles, sem os quais eu realmente não teria chegado até aqui. Foram meses de uma batalha árdua, que finalmente se encerra.

Eu não tenho muitas respostas. O que eu tenho é fé.

E uma vontade bonita, toda minha, de crescer.

Ana Jácomo

RESUMO

Pretendeu-se, neste trabalho, demonstrar a importância da existência de um Sistema de Controle Interno atuante e participativo no alcance de objetivos e metas de uma instituição pública de ensino, partindo-se da premissa de que este sistema tem a função de auxiliar no alcance da missão e dos objetivos estratégicos da organização, utilizando-se, para isso, de instrumentos de apoio. Para tal, a pesquisa valeu-se do método do estudo de caso. Buscando o êxito deste propósito, definiu-se, primeiramente, Sistema de Controle Interno, suas funções e obrigações segundo a legislação vigente para, logo após, demonstrar a realidade que emerge na organização pesquisada e, finalmente, propor as melhorias julgadas necessárias. Constituíram também objetivos do trabalho avaliar o atual Sistema de Controle Interno da instituição pesquisada, mediante a realização de entrevistas, aplicação de questionários estruturados com perguntas relacionadas ao tema proposto, observação direta e a análise documental, submetidas à triangulação, empregando-se a análise qualitativa e quantitativa dos dados coletados. Procedeu-se, por fim, à elaboração de conclusões sobre o estudo da questão focalizada, dentro das quais foram elaboradas recomendações para melhorias na funcionalidade do sistema. Avalia-se que o estudo permitiu a ampliação do conhecimento teórico sobre o tema, além da visualização da realidade do próprio ambiente de trabalho. Espera-se que a pesquisa possa prover subsídios à proposição de novos estudos, com o enfoque em soluções para o problema apresentado.

Palavras-chave: Sistema de Controle Interno. Auditoria Interna. Eficiência.

ABSTRACT

With this work we intended to demonstrate the importance of the existence of an Internal Control System which acts and participates in the achievement of objectives and goals of a public education institution, starting from the premise that this system has the function of assisting in achieving the mission and strategic objectives of the organization, using support instruments for this purpose. In order to do this, the research used the case study methodology. Seeking the success of this purpose, we first defined the Internal Control System, their roles and obligations in accordance with the current legislation to, subsequently, demonstrate the reality which emerges on the researched organization and, finally, propose the improvements judged necessary. This work's objectives also constituted of evaluating the current Internal Control System at the researched institution, through interviews, the application of questionnaires structured with questions related to the proposed theme, the direct observation and documentary analysis, subjected to triangulation, employing qualitative and quantitative analysis of the collected data. Lastly, we proceeded with the elaboration of conclusions on the study of the matter in focus, in which were elaborated recommendations for improvements on the system's functionality. It is evaluated that the study allowed expansion of theoretical knowledge on the subject, as well as the view of the reality of the work environment itself. We hope this research may provide subsidies to propose new studies, focusing on solutions to the problem presented.

Keywords: Internal Control System. Internal Audit. Efficiency.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1	Protocolo para desenvolvimento do estudo de caso	53
----------	--	----

LISTA DE TABELAS

Tabela 1	Protocolo de instrumentos de coleta de dados e sequência de atividades.....	54
Tabela 2	Documentos examinados no Estudo de Caso.....	60
Tabela 3	Sexo * Grau de escolaridade	61
Tabela 4	Vínculo com a instituição * Tempo de serviço na instituição	61
Tabela 5	Perfil dos entrevistados	62
Tabela 7	As informações sobre a gestão, as normas, os resultados institucionais e as diretrizes de controle são divulgadas pela instituição	70
Tabela 8	Você conhece a missão e os objetivos institucionais.....	72
Tabela 9	Você conhece e sabe desempenhar as atividades de competência do seu setor.....	82
Tabela 10	Segregação de funções no setor.....	84
Tabela 11	Atos de controle no setor/coordenadoria/departamento	85
Tabela 12	Roteiros para as atividades executadas no setor/ coordenadoria/ departamento	87
Tabela 13	Prevenção dos riscos em tarefas e processos de seu setor por meio de trilhas de controle	88
Tabela 14	Prevenção dos riscos em tarefas e processos desempenhados pelo seu setor por meio de trilhas de controle II	90
Tabela 15	Em seu setor há reuniões para avaliação dos resultados obtidos....	93
Tabela 16	Composição da Auditoria Interna.....	97
Tabela 17	A Auditoria Interna realiza auditoragem nas atividades desempenhadas em seu setor.....	103
Tabela 18	A Auditoria Interna realiza auditoragem nas atividades desempenhadas em seu setor (<i>Campus B, D e Reitoria</i>).....	104

Tabela 19	Contribuição da Auditoria Interna para melhorias nos setores.....	105
Tabela 21	Relação entre a atividade auditada e o risco avaliado	108
Tabela 22	A Auditoria Interna emite relatórios informando ao seu setor o resultado das auditagens realizadas	110
Tabela 23	Qualidade dos relatórios de auditoria emitidos	111
Tabela 24	A Auditoria Interna realiza reuniões com seu setor	115
Tabela 25	Atributos de qualidade das reuniões com a Auditoria Interna.....	117
Tabela 26	Consultas à Auditoria Interna quanto às dúvidas no trabalho	119
Tabela 27	Consultas à Auditoria Interna sobre dúvidas quanto ao trabalho. Percepção positiva.....	121

LISTA DE SIGLAS

CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CGU	Controladoria-Geral da União
CRFB	Constituição da República Federativa do Brasil
IFET	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia
IN	Instrução Normativa
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MEC	Ministério da Educação
NGP	Nova Governança Pública
PAINT	Plano Anual das Atividades de Auditoria Interna
RAINT	Relatório Anual das Atividades de Auditoria Interna
SCEAP	Sistema de Controle de Empenhos, Almojarifado e Patrimônio
SCI	Sistema de Controle Interno
SCI/IFET	Sistema de Controle Interno do Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia
SCI/PEF	Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal
SIDEC	Sistema de Descentralização de Crédito
SISPLAN	Sistema de Planejamento
SFC	Secretaria Federal de Controle Interno
TI	Tecnologia da Informação
TCU	Tribunal de Contas da União

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	15
2	REFERENCIAL TEÓRICO	18
2.1	Administração Pública	20
2.2	Princípios constitucionais	21
2.2.1	Legalidade	23
2.2.2	Impessoalidade	24
2.2.3	Moralidade	24
2.2.4	Publicidade	25
2.2.5	Eficiência	25
2.3	Novos Princípios na Administração Pública	27
2.4	Controle da Administração Pública e competências dos órgãos de controle	30
2.5	Técnicas de controle no Sistema de Controle Interno	36
2.6	Exigências e finalidades do Sistema de Controle Interno	38
2.7	Auditoria governamental	39
3	METODOLOGIA	45
3.1	Tipologia da pesquisa quanto aos objetivos	45
3.2	Tipologia da pesquisa quanto aos procedimentos	46
3.3	Tipologia da pesquisa quanto a abordagens do problema	47
3.4	Instrumentos de pesquisa	48
3.5	Unidade de análise	49
3.6	Seleção da amostra, organização, análise e interpretação dos dados e tratamento dos resultados	49
3.7	Protocolo do estudo de caso	51
3.8	Limitações metodológicas da pesquisa	56
4	ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS	59
4.1	Caracterização da Instituição	65
4.2	Caracterização dos processos de controle interno e de gestão de riscos	74
4.3	Caracterização da Auditoria Interna	94
5	CONCLUSÕES	123
	REFERÊNCIAS	136
	ANEXOS	145

1 INTRODUÇÃO

O tema Sistema de Controle Interno na Administração Pública, embora pareça um assunto novo, já vem sendo abordado desde o ano de 1964, quando foi editada a Lei nº. 4.320, que, dispondo sobre Direito Orçamentário e Financeiro, abordou a abrangência e forma de atuação deste tipo de controle.

Atualmente, o sistema de controle interno público regulamenta-se pela Constituição da República Federativa do Brasil, artigos 70 e 74, Lei Federal nº. 4.320/1964, artigos, 75 a 80 e pela Lei Complementar nº.101/2000, artigo 59.

Tem como principal objetivo atuar em todas as áreas e setores da organização, a fim de resguardar seus interesses, a confiabilidade e a precisão dos relatórios contábeis, financeiros e operacionais, o estímulo à eficiência operacional e a adesão às políticas existentes.

No setor público, um sistema de controle interno deve ter por característica a atualidade, o dinamismo e a celeridade para que seja capaz de acompanhar a realidade de toda a instituição, não se limitando ao controle das funções de Contabilidade e Finanças.

Deve ser capaz de vigiar, fiscalizar e verificar toda a seara administrativa, com a finalidade de salvaguardar o patrimônio institucional, assegurar a eficiência nas atividades, estimular o cumprimento das normas, verificar a exatidão dos dados contábeis, dentre outras funções que assegurem a prevalência do interesse público na gestão da instituição.

A regulamentação para o sistema de controle interno e para as unidades de Auditoria Interna das instituições da Administração Federal Indireta é feita pelo Decreto 3591/2000, que disciplina o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e pela Instrução Normativa nº 01/2001, da Secretaria Federal de Controle Interno (IN 01/01 SFC), que institui o Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

Ante a abrangência dos procedimentos e normas especificados pela legislação em vigor, surgem dúvidas quanto à eficácia dos sistemas de controles internos existentes. Dessa forma, é de grande importância que se tenha conhecimento de todas as atividades que fazem parte desses sistemas, com o objetivo de analisar se são executadas adequadamente, alcançando sua finalidade.

As instituições federais de ensino como integrantes da Administração Pública autárquica devem promover o acompanhamento de suas atividades, com o intuito de garantir que atendam às finalidades a que se destinam.

O sistema de controle interno, nestes moldes, é um instrumento à disposição da Administração para acompanhamento do desenvolvimento institucional e do alinhamento dos planos de trabalho institucionais com os Programas e Ações aos quais se referem.

Sendo uma Instituição de ensino, cujo produto ofertado tem reflexo em toda a sociedade, é imprescindível ao Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia (IFET) *alfa* desenvolver um sistema de avaliação de desempenho da gestão capaz de demonstrar se está oferecendo serviços de qualidade e fornecer indicativos para uma melhoria constante na prestação desses serviços.

Levanta-se, pois, o seguinte questionamento: A prática de monitoramento e avaliação utilizada atualmente pelo Sistema de Controle Interno do Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia (SCI/IFET) *alfa* possibilita à instituição mensurar a eficiência dos resultados?

Na busca por uma resposta a este questionamento, analisou-se a compatibilidade entre a prática atual do IFET *alfa* e as normas e procedimentos estabelecidos na legislação vigente para um sistema de controle interno e se este sistema de controle acompanha adequadamente os projetos e programas institucionais, possibilitando avaliar a eficiência dos resultados alcançados.

O objetivo geral com a pesquisa consistiu em verificar se o desempenho das atividades de controle interno no IFET *alfa* permite realizar o acompanhamento adequado da execução dos programas e projetos institucionais, para que seus resultados atendam ao princípio da eficiência. Com base neste objetivo, se configuraram como objetivos específicos a descrição do funcionamento do SCI/IFET *alfa*; o levantamento de pontos fortes e pontos fracos deste SCI e a propositura de melhorias no sistema para que avalie a eficiência da gestão.

Como pesquisa, a análise do Sistema de Controle Interno (SCI) de uma organização pública possibilitou uma maior compreensão sobre o funcionamento da Administração Pública, representando um aprofundamento nos conceitos estudados.

A pesquisa desenvolvida visou contribuir com a gestão da instituição por meio da avaliação das atividades do SCI/IFET *alfa* evidenciando fraquezas e qualidades e propondo melhorias. Teve também o intuito de servir como apoio a outras instituições públicas, no tocante à avaliação de seus sistemas de controle interno.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Um sistema de controle interno bem estruturado e operante garante a fiel observância à legislação e instrumentaliza procedimentos que se refletem em economicidade, eficiência, eficácia e efetividade da gestão pública, assegurando o cumprimento do interesse público e a supremacia deste interesse frente o particular (RIBEIRO FILHO et al., 2008).

Assim, o papel do controle interno é legitimar as informações disponibilizadas pelas instituições, sendo responsável pelo ateste de sua veracidade. Seu trabalho é visto não só como instrumento para mensuração da produtividade da gestão, mas também como ferramenta para aperfeiçoamento desta, aumento da eficiência e ampliação da transparência institucional.

No setor público, esta estrutura abrange o setor de Auditoria Interna das instituições, a quem compete controlar as principais áreas institucionais, a fim de evitar fraudes, desfalques e subornos¹. Esse controle é realizado por meio da verificação dos controles internos existentes.

Seja para o setor público ou para o setor privado, a correta estruturação de sistema de controle interno é fundamental para o sucesso organizacional. Em função da relevância do tema para as organizações, as questões sobre o sistema de controle interno e a auditoria têm encontrado espaço para discussões acadêmicas nacionais e internacionais, sendo objeto de diversos estudos, tais como os desenvolvidos por Pollitt (2003), Dooren (2005), Verbeeten (2008) e Jones (2008).

¹ A esse respeito vejam-se os tipos penais descritos no Capítulo I, do Título XI, Parte Especial do Decreto Lei 2848/1940 (Código Penal), que tratam dos crimes praticados por funcionários públicos contra a Administração, Tais tipos penais não serão detalhados neste trabalho por não constituírem o objetivo do estudo.

Neste ponto, o perfil e o desempenho da Auditoria Interna e do auditor público são alvos de debate (POLLITT, 2003), bem como a ressignificação da Auditoria Interna, frente às exigências impostas pelos princípios da Nova Governança Pública (NGP) (BOYNE et al., 2005; FÉLIX, 2008; EICHENBERGER; SCHELKER, 2010; MIRONEASA; CODINA, 2013).

Também tem merecido a atenção dos pesquisadores a discussão relativa aos indicadores de desempenho que orientam a atuação destes órgãos de controle (CASTALDELLI JÚNIOR; AQUINO, 2011). Alguns estudos salientam a necessidade de redefinição dos mecanismos de mensuração de desempenho organizacional atualmente existentes, para atender aos princípios da NGP (BOURGON, 2008; SKAERBAEK, 2009; MANOLESCU; MOCANU; ROMAN; 2010) e outros questionam as dimensões e o alcance dos indicadores do desempenho governamental, abordam as falhas existentes no sistema de avaliação meramente quantitativo (BOYNE et al., 2005; MIRONEASA; CODINA, 2013), além de discutirem o fomento da *accountability* institucional e a promoção da transparência da gestão pública por meio da utilização destes indicadores (GONZALÉZ; LOPÉZ; GARCÍA, 2008; HELDEN; JOHNSEN; VAKKURI, 2012).

A pesquisa sobre o funcionamento do sistema de controle interno de uma instituição pública de educação, ciência e tecnologia teve o intuito de contribuir com estas discussões, ao analisar a estruturação deste sistema sob o prisma da eficiência.

Para tal, iniciou-se a investigação do tema a partir do estudo da Administração Pública, com seus princípios e normas norteadoras.

2.1 Administração Pública

Em sentido formal, compreende-se a administração pública como o conjunto de órgãos constituídos pelo Estado para o atendimento ao interesse público (MEIRELLES, 2004). A consecução desse objetivo abrange a produção de bens e serviços públicos, visando à satisfação das necessidades da coletividade.

Em resumo, a administração pública, fundamentada por princípios constitucionais e obedecendo a normas autorizadoras, organiza, fiscaliza, dirige e controla os serviços do Governo nos âmbitos federal, estadual e municipal, visando o bem comum.

Esta administração constitui-se em três esferas governamentais, sendo a primeira a União, seguida pelos Estados e Distrito Federal e, por fim, os Municípios.

No âmbito municipal a organização do aparelho estatal está sob a responsabilidade dos Municípios, na esfera estadual a administração e execução dos serviços públicos estão a cargo dos Estados federados e no âmbito federal o gerenciamento e a condução dos serviços estão sob a responsabilidade da União.

A busca pelo bem comum, visando atender o interesse público reveste-se de caráter formal, carecendo, desta forma, de organização por parte do aparato estatal. Assim, para que o Estado-nação execute todas as suas atribuições faz-se necessário descentralizar parcelas de seu poder, permitindo que entes menores – Estados federados e Municípios – executem funções específicas e mais próximas das necessidades dos cidadãos que representam.

Em consonância com essa forma de organização, no aparato de cada um destes entes, as atividades são subdivididas em atividades-meio e atividades-fim, observando a sua contribuição para o cumprimento das obrigações do Estado-nação (BASTOS, 2002).

Para Slomski:

As atividades-meio têm o objetivo de assegurar os controles internos da administração pública mediante as funções de assessoramento e chefia e os serviços auxiliares. Já as atividades-fim têm como objetivo assegurar os serviços caracterizados como essenciais, complementares e públicos, cuja finalidade é a de promover o bem-estar social da coletividade (SLOMSKI, 2003, p. 366).

Baseando-se nesta divisão, as atividades-meio subdividem-se em funções de assessoramento, compreendem o planejamento, a pesquisa e a organização, serviços auxiliares, que englobam a administração financeira patrimonial, pessoal e orçamentária e, por fim, as funções de chefia, que abrangem o controle, a coordenação e o comando estatal.

As atividades-fim envolvem a iluminação e a limpeza públicas, ampliação das obras públicas, a segurança pública, a defesa nacional, a justiça, a proteção à saúde, a agricultura, a educação, a promoção do bem-estar social, o desenvolvimento urbano e econômico, dentre outras.

Tais atividades, sejam atividades-meio ou atividades-fim, desenvolvem-se balizadas por princípios, aplicáveis à Administração Pública como um todo. Esses princípios, norteadores das ações estatais, podem apresentar-se explícitos, positivados em normas jurídicas, ou decorrerem da observância ao interesse público, mesmo que presentes apenas implicitamente na norma escrita.

No Brasil, o rol de princípios primários está elencado na Constituição da República.

2.2 Princípios constitucionais

Os princípios constitucionais são normas jurídicas norteadoras dos interesses da nação. Embora a palavra princípio tenha por característica a

indeterminação conceitual e dimensional, atualmente os princípios jurídicos, sob qualquer enfoque, tiveram reconhecido seu intenso grau de juridicidade. Dessa maneira, deixaram de desempenhar um papel secundário, para cumprir o papel de protagonistas do ordenamento jurídico, sendo, por essa razão, reconhecidos como norma jurídica potencializada e predominante.

Por essa razão, Dworkin (2007) observa que um conjunto de princípios pode impor uma obrigação legal maior que uma regra que esteja positivamente estabelecida.

Este também é o entendimento de Mello, para quem:

Violar um princípio é muito mais grave do que transgredir uma norma. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais [...] (MELLO, 2001, p. 231).

Os princípios transmitem a ideia de positivismo e vinculação, o que lhes confere a qualidade de normas obrigativas que provocam eficácia positiva e negativa sobre condutas públicas ou privadas. Pode-se também afirmar que determinam a interpretação e a aplicação de outras normas, tais como as regras, ou mesmo sobre princípios derivados de outros mais abstratos.

Nesse sentido, pode-se afirmar que os princípios constitucionais fundamentam e orientam a própria realidade a que se referem, delimitando o caminho a ser seguido, de modo que não sejam infringidos os valores contidos nesses princípios. Também direcionam os atos administrativos, assegurando a primazia dos interesses sociais.

Para Meirelles, “relegá-los é desvirtuar a gestão dos negócios públicos e olvidar o que há de mais elementar para a boa guarda e zelo dos interesses sociais” (MEIRELLES, 2004, p. 87).

Os princípios gerais da Administração Pública brasileira são: a legalidade, a impessoalidade, a moralidade, publicidade e eficiência. Todavia, tais princípios não esgotam o rol aplicável à conduta dos administradores estatais, apenas apresentam-se como princípios primários a serem seguidos. Aliados a esses, o artigo 2º da Lei nº 9.784 de 1999 acrescenta os princípios da motivação, razoabilidade, proporcionalidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica e interesse público, além de outros princípios implicitamente contidos na legislação pátria.

2.2.1 Legalidade

À Administração Pública só é permitido fazer o que a lei lhe autoriza, em obediência às normas vigentes no âmbito da União, Estados e Municípios. Para Meirelles (2004), esse princípio significa que o administrador público está, em toda a sua atividade funcional, sujeito aos mandamentos da lei e às exigências do bem comum, e deles não se pode afastar ou desviar, sob pena de praticar ato inválido e expor-se a responsabilidade disciplinar, civil e criminal.

Para Di Pietro (2004), a administração pública “não pode, por simples ato administrativo, conceder direitos de qualquer espécie, criar obrigações ou impor vedações aos administrados; para tanto, ela depende de lei”.

2.2.2 Impessoalidade

A administração pública deve pautar suas ações na busca da finalidade pública, o que significa oferecer tratamento igual a todos os administrados, sem qualquer preferência, isto é, ser impessoal.

Este princípio é evidenciado por Meirelles (2004) que enfatiza a obrigação do administrador público em agir de forma impessoal e legal, vedada a promoção pessoal de servidores ou autoridades públicas.

Já Di Pietro (2004), apresenta uma concepção que leva em consideração não só a Administração como também os administrados. Sob a ótica dos administrados, a finalidade pública se apresenta como norteadora de todas as atividades da Administração. Sob a ótica da Administração, citando Silva (1989), com base na lição de Gordillo, a autora esclarece que “os atos e provimentos administrativos são imputáveis não ao funcionário que os pratica, mas ao órgão ou entidade administrativa da Administração Pública, [...]” (DI PIETRO, 2004, p. 71).

Neste sentido, o art. 37, § 1º da Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB), que veda a promoção pessoal de autoridades ou servidores públicos na divulgação de atos, programas, obras, serviços e campanhas de órgãos públicos e o art. 2º, parágrafo único, III, da lei 9.784/99, que também veda a promoção pessoal de agentes e autoridades e exige o atendimento ao interesse público de forma objetiva.

2.2.3 Moralidade

A moralidade administrativa é um conjunto de regras, de condutas extraídas do interior da instituição, segundo as quais o administrador e os

servidores públicos devem ter austeridade e demonstrar lisura na sua conduta frente à Administração Pública.

Di Pietro (2004), citando Hauriou (1938) enfatiza que a moral administrativa é imposta pela instituição, regulando e condicionando as ações dos envolvidos, sejam servidores ou agentes públicos.

Para Meirelles (2004), a moralidade administrativa constitui-se em pressuposto de validade de todo ato da Administração Pública. O ato administrativo não terá que obedecer somente à lei jurídica, mas também aos princípios éticos da própria instituição.

2.2.4 Publicidade

A publicidade exige a ampla divulgação dos atos praticados pela Administração Pública e constitui um requisito para a os princípios da eficácia e moralidade, além de possibilitar o conhecimento e o controle pelos diretamente interessados e pelo povo em geral.

Segundo Meirelles (2004), é a divulgação oficial do ato para conhecimento público e início de seus efeitos externos. É por essa razão que leis, atos e contratos administrativos requerem publicidade para adquirirem validade *erga omnes*, isto é, perante todos, e não só entre as partes contratantes.

2.2.5 Eficiência

Eficiência pode ser entendido como fazer bem determinada coisa, otimizando a utilização dos recursos disponíveis por meio da utilização de métodos e técnicas, a fim de garantir menor esforço e custo na execução das atividades.

Para Meirelles (2004), a eficiência exige que a atividade administrativa seja exercida com presteza, perfeição e rendimento funcional. Esse princípio não se contenta apenas com a legalidade, mas exige resultados positivos para o serviço público e atendimento satisfatório das necessidades da sociedade.

A Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB), de 1988, em seu art. 37 menciona que:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência [...] (BRASIL, 1988).

Assim, não restam dúvidas de que esses princípios aplicam-se às atividades de controle, porquanto serem atividades exercidas pela Administração Pública. Dessa forma, aplicam-se aos sistemas de controle interno e externo, os princípios gerais da Administração Pública e, vale dizer, não somente os elencados pela CRFB, art. 37 como também aqueles disciplinados ao longo da Constituição e aqueles que, implicitamente, inferem-se do Texto Constitucional, além daqueles relacionados na legislação extravagante correlata.

Ademais, a estrutura e o funcionamento do Estado são dinâmicos visando assegurar sempre o melhor atendimento ao interesse público amplamente considerado, razão pela qual, o rol de princípios aplicáveis à Administração Pública não pode quedar-se estático. Novos princípios emergem de cada reforma sofrida pelo aparato estatal, acompanhando os anseios sociais contemporâneos.

2.3 Novos Princípios na Administração Pública

Considerando que os recursos públicos são limitados e escassos e que a sociedade exige mais qualidade de vida e melhoria dos serviços públicos ofertados, aumentam as necessidades dos gestores públicos incorporarem o conceito de efetividade nas atividades que realizam como forma de responsabilidade com a gestão da coisa pública (MARQUES, 2007).

Para tal, iniciou-se no Brasil na década de 90, uma reforma administrativa e gerencial do setor público que propõe a implantação, na Administração Pública, de um modelo de gestão que privilegie a visão gerencial, direcionada para a obtenção de resultados (BRESSER PEREIRA, 1997).

Essa reforma pressupôs a reestruturação de todo o aparato da Administração Pública, trazendo consigo mudanças importantes, como o fortalecimento dos órgãos de controle e a modernização de todo o aparato governamental, resultando em uma nova forma de governança, mais corporativa. Entretanto, só alcançará seus objetivos se esta reestruturação representar um ganho público, social. Para tal, deve desenvolver um modelo de gestão administrativa social, pois não se deve esquecer que o fim precípua de existência do Estado é o povo, e para o povo é que o Estado deve voltar-se (ABRANTES, 2005).

Nesse novo contexto, um conceito contemporâneo governança pública vem sendo introduzido no Brasil (MATHIAS-PEREIRA, 2010). A Nova Governança Pública (NGP) busca, para além da burocracia dos processos, alcançar resultados e, para isso, faz-se necessário uma gestão voltada para a governança corporativa, embasada em princípios, dentre os quais a transparência e a concepção de responsabilidade com a administração pública – a *accountability* (BOURGON, 2008). *Accountability* que, segundo Graciliano et al. (2010), pode ser entendido como “a responsabilização permanente dos

gestores públicos em termos da avaliação da conformidade/legalidade, mas também da economia, da eficiência, da eficácia e da efetividade dos atos praticados em decorrência do uso do poder que lhes é outorgado pela sociedade” (GRACILIANO et al., 2010, p.44).

Embora o Estado não fosse mais o único e tampouco o principal agente de desenvolvimento dos setores econômico e social, continuou a ter papel fundamental na efetivação do desenvolvimento sustentável. O mercado – aqui entendido como iniciativa privada, somente –, isoladamente, não é capaz de promover um crescimento equitativo e sustentável, em que haja atrelado ao desenvolvimento econômico, também o desenvolvimento humano.

Assim, emergiu a figura do Estado sob uma vertente societal, pela qual, passou a competir ao Estado, além da criação e manutenção de um ambiente salutar, em que houvesse o descongestionamento da máquina administrativa, uma maior inclusão social, redução das desigualdades, preservação dos recursos naturais, desenvolvimento econômico e social (BRESSER PEREIRA, 2007).

Em razão desta vertente, o controle social – fruto do ressurgimento do regime democrático promovido pela CRFB – foi fortalecido, além da priorização dos princípios da eficiência e da economicidade, emergidos quando da adoção do modelo de gestão gerencial para a Administração Pública. A sociedade passou a organizar-se em instituições civis, reivindicando direitos constitucionais, o cumprimento das obrigações do Estado, além de e ações mais transparentes por parte da Administração Pública.

Essa nova conjuntura pressupõe a existência de objetivos e responsabilidades claramente definidos e a mensuração dos processos, dos produtos, dos custos, dos prazos e do nível de satisfação da população beneficiada (BRESSER PEREIRA, 2007).

Informações claras e fidedignas sobre o funcionamento da Administração Pública auxiliam os órgãos administrativos a desenvolver melhor

suas políticas, administrar seus custos de forma mais eficiente, aumentar a efetividade e promover a transparência da gestão pública (ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, OECD, 2005), além de contribuírem para o exercício do controle social pelos cidadãos (ABRANTES, 2005).

Neste ínterim, a eficácia permite dimensionar o grau de alcance e de atingimento de metas ou resultados que se espera com determinado programa, projeto ou atividade a serem executados e a eficiência é o rendimento efetivo sem gasto desnecessário, demonstrando a forma como a instituição está utilizando os recursos disponíveis para realizar um conjunto de ações e operações que visam atingir um propósito de trabalho previamente programado. Assim, o princípio da eficiência sempre vai estar associado ao uso dos recursos disponíveis em relação aos produtos e serviços finais elaborados. Já a efetividade mede o impacto de uma programação em termos de solução de problemas. Complementando a eficácia que está ligada à meta, a efetividade está ligada à solução do problema que gerou o objetivo (MELO; SILVA NETO, 2009).

Tal conjuntura levou também à estruturação dos mecanismos de controle externo e interno, impostos pela Constituição República, para garantir a efetiva gestão dos recursos públicos. Contudo, é preciso que o Estado aplique um conjunto de técnicas e procedimentos de análise e avaliação capazes de orientar a tomada de decisões, revelar práticas irregulares e apresentar resultados das ações dos administradores públicos. A sociedade espera dos seus administradores relatórios que evidenciem a efetiva contraprestação dos recursos colocados à disposição do Estado por meio do recolhimento compulsório de impostos (CALOGERO, 2010).

A boa gestão pode, então, ser alcançada a partir de uma melhor atuação dos órgãos de controle, por meio da elaboração de dados físicos e financeiros

sobre o cumprimento de metas físicas estabelecidas nas leis orçamentárias e por meio da *accountability* (OECD, 2005).

2.4 Controle da Administração Pública e competências dos órgãos de controle

Controlar, no contexto da Administração Pública, consiste em verificar o atingimento de metas preestabelecidas. Estas metas, por sua vez, resultam das ações da administração, sejam de planejamento, organização ou supervisão. Os controles exercem suas atribuições verificando o cumprimento destas metas estipuladas pela instituição.

Segundo Meirelles controle, na Administração Pública, é “a faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro” (MEIRELLES, 2004, p. 639).

Por esse raciocínio, o controle é exercido pela Administração sempre que exerce o poder de polícia administrativa sobre os atos emanados de um dos Poderes que a integram. É a forma de controle realizada externamente, isto é, não emana do Poder que é controlado.

Para Di Pietro, controle da administração pública é o poder de fiscalização e correção exercido pelos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário e seus órgãos, sobre os atos e fatos da administração, no intuito de assegurar a conformidade destes “o poder de fiscalização e correção que sobre ela exercem os órgãos dos Poderes Judiciário, Legislativo e Executivo, com o objetivo de garantir a conformidade de sua atuação com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico” (DI PIETRO, 2004, p. 622).

Legalmente, tem-se a definição de controle pela lei 4320/1964, que conceitua controle como o monitoramento e a fiscalização exercidos pela

Administração Pública em todas as suas atividades. (MACHADO JUNIOR; REIS, 2001). A Lei Complementar nº 101/00, Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), por outro lado, compreende o controle como uma forma de impedir o desvio e o desperdício dos recursos oferecidos pela sociedade (BRASIL, 2000).

Utilizada uma ou outra definição legal, depreende-se a ideia de que o controle é utilizado para aperfeiçoamento e melhoria da gestão pública, no sentido de torná-la mais eficiente e eficaz, racionalizando gastos e otimizando o desempenho das funções. Este controle pode ser interno, quando inerente ao órgão, ou externo, quando realizado por órgão alheio à administração.

Neste sentido, Meirelles define controle externo como “o que se realiza por órgão estranho à Administração responsável pelo ato controlado, como, p.ex., a apreciação das contas do Executivo e do Judiciário pelo Legislativo, [...]” (MEIRELLES, 2004, p. 641).

Exercem controle externo os Poderes Legislativos e Judiciários, bem como os Tribunais de Contas.

O art. 81 da Lei nº 4.320/1964 define os objetivos do Poder Legislativo, ao exercer seu papel de controle externo:

Art. 81 - O controle da execução orçamentária, pelo Poder Legislativo, terá por objetivo verificar a probidade da Administração, a guarda e legal emprego dos dinheiros públicos e o cumprimento da Lei de Orçamento (BRASIL, 1964).

Cabe ao controle externo avaliar as contas do Poder Executivo mediante parecer prévio do Tribunal de Contas e julgar as contas dos administradores responsáveis por bens e valores públicos, além daqueles que derem causa a perdas que resultem em prejuízo ao erário. Deve o controle externo verificar a legalidade dos atos de admissão de pessoal, de concessões de aposentadoria, de reformas e pensões; fiscalizar a aplicação dos recursos transferidos mediante

convênio, acordo, ajuste ou outro instrumento congênere, além de promover inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária operacional e patrimonial, se julgar necessário; aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou de irregularidade de contas, as sanções previstas em Lei, entre outros, conforme enumerado no art. 71 da CRFB.

O controle externo verificará a legalidade dos atos promovidos pela Administração Pública, para que os recursos públicos sejam aplicados com eficácia, eficiência e economicidade.

Quanto ao controle realizado pelos cidadãos, o controle social, é regulamentado pelo § 2º do art. 74 da CRFB, juntamente com o art. 49 da LRF.

Estudos demonstram que esta forma de controle, ainda de manifestação discreta, cresceu consideravelmente nos últimos anos (BESSA; PEREIRA; ZITZKE, 2011; KLEBA et al., 2010). O controle social tem como benefício a tempestividade, porque ocorre em tempo hábil, com reflexos imediatos nos atos de gestão, impedindo a prática de atos irregulares e o efeito cidadania porque, por meio desse controle, o cidadão faz respeitar o exercício de seus direitos, o cumprimento de seus deveres e as leis.

O § 2º do art. 74 da CRFB dispõe que “qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União”. Paralelamente, o art. 49 da Lei Complementar nº 101/2000 diz:

Art. 49 - As contas apresentadas pelo Chefe do Poder Executivo ficarão disponíveis durante todo o exercício, no respectivo Poder Legislativo e no órgão técnico responsável pela sua elaboração, para consulta e apreciação pelos cidadãos e instituições da sociedade (BRASIL, 2000).

O controle social tem como finalidade a avaliar a aplicação dos recursos públicos pela Administração Pública, a fim de garantir o cumprimento dos interesses da sociedade de forma eficiente, econômica, efetiva e eficaz.

Já o controle interno é responsável pela promoção do controle da legalidade e da legitimidade e pela avaliação dos resultados quanto à eficiência, eficácia e efetividade da gestão orçamentária, financeira e patrimonial de uma organização, com vistas a impedir o erro, a fraude e a ineficiência.

Segundo Jones (2008), “internal control is one of the most important mechanisms of delivering accountability and enables organizations to monitor and control their operations” (JONES, 2008, p. 1052).

Para Olatunji (2009)

(...) internal control comprises the plan of an organization and all of the coordinate methods and measures adopted within it, to safeguard its assets, check the accuracy and reliability of its accounting data, promote operational efficiency and encourage adherence to prescribed managerial policies. Internal control objectives are channeled towards ensuring adherence to managerial policies and achieving organizational goals in general (OLATUNJI, 2009, p. 182).

Dessa forma, na Administração Pública, os órgãos de controle interno concentram suas funções na verificação das rotinas internas, com o objetivo de proteger e salvaguardar seu patrimônio contra fraudes, perdas ou erros não intencionais, além de assegurar o grau de confiabilidade das informações contábeis e financeiras.

O sistema integrado de controle interno está definido no art. 74 da CRFB, assim descrito:

Art.74 – Os poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

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 eficiência e eficácia, 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).

O objetivo é que atuação do controle interno desses três poderes - Executivo Legislativo e o Judiciário - seja integrada, com o intuito de garantir o cumprimento das atividades a eles relacionadas.

Esse controle está previsto no art. 76 da Lei nº 4.320/1964, segundo o qual “o Poder Executivo exercerá os três tipos de controle a que se refere o art. 75, sem prejuízo das atribuições do Tribunal de Contas ou órgão equivalente” (BRASIL, 1964). Entretanto, segundo Silva (2004), pairavam dúvidas a respeito da aplicabilidade controle aos Poderes Legislativos e Judiciários, sanados com o advento da CRFB, em 1988, que determina aos três poderes governamentais manterem sistema de controle interno, de forma integrada.

Silva (2004) afirma que os Três Poderes são obrigados a manter sistema de controle interno próprio e, além disso, manterem, em conjunto, sistema integrado.

Tal afirmação pressupõe a existência de um nível superior de controle, estruturado em um único órgão, como é o caso dos Estados Unidos, onde o controle é exercido por um órgão autônomo, independente e cujos titulares são eleitos por voto da sociedade, para mandato não coincidente com mandato do Poder Executivo (RADCLIFFE, 2008, 2011; FUNNELL, 2011).

O controle interno é responsável por sistematizar os planos da organização, dando um norte às atividades diárias desenvolvidas e às tomadas de decisões, alcançando o objetivo maior, o bem da sociedade, de forma efetiva, eficiente, eficaz e com economicidade.

Segundo Meirelles “controle interno é todo aquele realizado pela entidade ou órgão responsável pela atividade controlada, no âmbito da própria administração” (MEIRELLES, 2004, p. 641).

Para Di Pietro (2004):

[...] o controle sobre os órgãos da Administração Direta é um controle interno e decorre do poder de autotutela, que permite à Administração Pública rever os próprios atos quando ilegais, inoportunos ou inconvenientes (DI PIETRO, 2004, p. 625).

O artigo 70 da CRFB define a finalidade do SCI:

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 (BRASIL, 1988).

Este dispositivo legal demonstra a importância e a amplitude do SCI, que deve assegurar a exatidão, confiabilidade, integridade e oportunidade das demonstrações contábeis; evitar a ocorrência de atos ilícitos; fornecer informações oportunas e confiáveis sobre os resultados da organização; proteger os ativos e assegurar a legalidade do passivo; visar à eficiência, eficácia e economicidade na utilização dos recursos públicos e assegurar-se de que todos estão seguindo as normas e procedimentos da organização.

Nesse sentido, os órgãos de controle interno têm o propósito de auxiliar os responsáveis pelas organizações no cumprimento da sua função institucional, criar métodos de combate à corrupção e auxiliar os controles externos e o exercício do controle social, consolidando a cidadania.

Dessa forma, a auditoria auxilia os gestores nas tomadas de decisões, além de salientar erros, omissões ou fraudes, defendendo o patrimônio da instituição e, conseqüentemente, o interesse público (MENDES; OLEIRO; QUINTANA, 2008).

Segundo o Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, instituído pela IN SFC 01/01, as atividades a cargo do SCI são exercidas mediante a utilização de técnicas de controles, as quais se constituem no conjunto de processos que viabilizam a alcance dos macro-objetivos do Sistema.

2.5 Técnicas de controle no Sistema de Controle Interno

Para cumprimento dessas atividades, as técnicas de controle de que se vale o sistema são auditoria e fiscalização.

Auditoria, segundo Crepaldi (2002), é “o levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas e das demonstrações financeiras de uma entidade” (CREPALDI, 2002, p.23).

Assim, auditar consiste em examinar minuciosamente os atos e atividades da gestão, com a finalidade de testar sua validade frente às normas e procedimentos existentes.

No setor público, auditoria é definida como:

O conjunto de técnicas que visa avaliar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais, e a aplicação de recursos públicos por entidades de direito público e privado,

mediante a confrontação entre uma situação encontrada com um determinado critério técnico, operacional ou legal. Trata-se de uma importante técnica de controle do Estado na busca da melhor alocação de seus recursos, não só atuando para corrigir os desperdícios, a improbidade, a negligência e a omissão e, principalmente, antecipando-se a essas ocorrências, buscando garantir os resultados pretendidos, além de destacar os impactos e benefícios sociais advindos (BRASIL, 2000b).

A auditoria examina documentos, livros e registros, inspeciona e procura obter informações e confirmações, internas e externas, relacionadas com o patrimônio, com o objetivo de mensurar a exatidão das demonstrações contábeis e avalia os fatos e os resultados alcançados sob os aspectos da eficiência, da eficácia e da economicidade da gestão pública.

Já a fiscalização é uma técnica de controle que:

[...] visa comprovar se o objeto dos programas de governo existe, corresponde às especificações estabelecidas, atende às necessidades para as quais foi definido, se guarda coerência com as condições e características pretendidas e se os mecanismos de controle administrativo são eficientes (LIMA; CASTRO, 2003, p. 75).

O objetivo da fiscalização é avaliar a execução dos programas de governo – relacionados ou não nos orçamentos ou no Plano Plurianual – e aferir a adequação dos mecanismos de controle social sobre os programas financiados com recursos públicos. Sua execução não exige necessariamente servidor em exercício nas funções do SCI.

Há que se ressaltar que a técnica de auditoria não se confunde com a função de auditoria, que será estudada a seguir. A técnica é um dos métodos de análise de que se vale o auditor ou a equipe de auditoria, no seu cotidiano de trabalho, para desempenhar as funções que a eles competem.

2.6 Exigências e finalidades do Sistema de Controle Interno

O controle interno, estruturado a partir de um sistema de controle, é exigido desde a aprovação da Lei nº 4.320/1964, conforme disposição de seus artigos. 75 a 80.

Sua finalidade é observar a legalidade da arrecadação da receita, a execução da despesa, além, do cumprimento dos planos de governo e a responsabilidade dos servidores.

O mesmo dispositivo legal determina que a execução destas atividades seja realizada pelo SCI de cada instituição, por meio da verificação dos atos executados.

A verificação é prévia quando é preliminar, sendo de extrema importância, pois, uma vez realizado o ato administrativo em desacordo com a lei, dificilmente poderá ser reparado. É concomitante quando o acompanhamento é simultâneo, ou seja, ao mesmo tempo em que os atos administrativos são praticados. Destaca-se a necessidade da tempestividade dos registros contábeis, a fim de que possam constituir-se em instrumento de controle.

O controle é subsequente quando a verificação ocorre posteriormente, isto é, após o término de determinadas atividades; permitindo a reparação das irregularidades no mesmo exercício e a revisão de rotinas e o aprimoramento dos controles.

Cruz (2006) destaca como medidas de controle preventivo a estrutura organizacional formalmente estabelecida e conhecida, a padronização na documentação interna e o controle de assinaturas e rotinas e fluxo de informações claramente definidos (CRUZ, 2006, p. 129).

2.7 Auditoria governamental

O setor de Auditoria Interna é o responsável por controlar as principais áreas da instituição, a fim de coibir ações danosas ao seu patrimônio, bem como garantir a conformidade dos atos praticados à lei e aos princípios que regem a Administração Pública.

O exame das demonstrações financeiras visa expressar a opinião do auditor sobre a exatidão das demonstrações e a assegurar que as mesmas representem a posição patrimonial e financeira, o resultado de suas operações e as origens e aplicações de recursos, de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade.

Lima e Castro (2003), referenciando a Instrução Normativa nº 01 de 2001 da Secretaria Federal de Controle Interno (SCFI), apresentam o objetivo principal da auditoria governamental como:

Garantir resultados operacionais da coisa pública, comprovando a legalidade e a legitimidade dos atos e fatos administrativos, bem como avaliar os resultados alcançados sob os aspectos de eficiência, eficácia, economicidade da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, operacional, contábil e finalística das unidades e entidades da administração pública, em todas as suas esferas de governo e níveis de poder, e ainda a aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado (LIMA; CASTRO, 2003, p. 68).

O exame de auditoria deve ser efetuado de acordo com as normas brasileiras, acrescido do estabelecido pelo Conselho Federal de Contabilidade, CFC (2000).

A auditoria governamental abrange os sistemas de controle interno utilizados na gestão orçamentária, financeira e patrimonial; a execução de programas, projetos, atividades e ações que envolvam recursos públicos; a

aplicação de recursos transferidos pelo Tesouro a organizações públicas e privadas e a apuração de atos e fatos ilegais ou irregulares praticados por agentes públicos ou privados, na utilização de recursos públicos. Abrange ainda os contratos firmados entre gestores públicos e organizações privadas para execução de obras, prestação de serviços ou fornecimento de materiais e os processos licitatórios, acrescidos dos processos de dispensa e inexigibilidade de licitação.

Também pertencem à seara da auditoria governamental os instrumentos de guarda, proteção e conservação dos bens e do patrimônio sob a responsabilidade da administração dos gestores públicos; os atos administrativos que resultem em direitos ou obrigações para a administração pública; a arrecadação e a restituição de receitas e tributos e os sistemas eletrônicos de processamento de dados, suas entradas e saídas. Por fim, o integram também a análise de processos de Tomada de Contas Especial e a apresentação de subsídios para o aperfeiçoamento dos procedimentos e dos controles internos da Administração Pública.

Dessa forma, a auditoria auxilia os gestores nas tomadas de decisões, além de salientar erros, omissões ou fraudes, defendendo o patrimônio da instituição e, conseqüentemente, o interesse público amplamente considerado (FAN, 2012). Assim, o papel da Auditoria Interna não se resume ao de mero instrumento para a mensuração da produtividade da gestão, sendo visto também como ferramenta para aperfeiçoamento desta e aumento da tão buscada eficiência.

A Auditoria Interna é o setor responsável pela avaliação das atividades da instituição, no tocante ao cumprimento dos objetivos, políticas e normas estabelecidas pela administração. Também é função da auditoria testar e avaliar o funcionamento dos controles internos, de forma a detectar falhas e deficiências, relacionando-as e propondo correções.

Sob o prisma da NGP, a existência de Auditoria Interna é de suma importância para a manutenção e restauração da ordem em uma instituição (OECD, 2005). O trabalho do auditor interno é, por sua natureza, um trabalho de revisão dos controles internos existentes, com a finalidade de detectar imperfeições, mas também de avaliar a efetividade desses sistemas, emitindo juízos de valor acerca de sua adequação frente os objetivos da instituição.

Por essa razão, considera-se a que a Auditoria Interna das instituições públicas funciona como uma importante ferramenta de análise do processo de gestão organizacional, avaliando a efetividade da aplicação dos recursos públicos e auxiliando na prestação de contas das ações dos governantes à sociedade, determinada explicitamente Constituição (MENDES; OLEIRO; QUINTANA, 2008).

As ações da Auditoria Interna devem evidenciar em que medida os compromissos estabelecidos pelo Estado nas leis orçamentárias estão sendo cumpridos, garantindo, assim, o cumprimento do princípio constitucional da eficiência. Mas devem também servir como instrumento de apoio à participação dos cidadãos na Administração.

A auditoria deve servir de instrumento ao exercício da cidadania e da democratização na gestão pública, na medida em que verifica o fiel cumprimento do planejamento estratégico e operacional estabelecido por meio das leis orçamentárias, expressa sua opinião sobre estas informações e as revela à sociedade por meio de seus relatórios. A Auditoria Interna é quem assegura à Administração Pública o controle primário necessário à responsabilização dos gestores públicos em atendimento à *accountability* (BOURGON, 2008). Isso envolve a análise dos indicadores de desempenho da gestão, como forma de confrontá-los aos objetivos e metas inicialmente estabelecidos (MAFRA, 2008).

Entretanto, percebe-se que a auditoria de desempenho na avaliação de metas orçamentárias não é suficiente para garantir a boa aplicação dos recursos

públicos (FAN, 2012), além de não favorecer o controle social ou servir à transparência da gestão, uma vez que ao seu resultado não é dada visibilidade ou, quando é amplamente divulgado, expressa informações de natureza técnica, ininteligíveis à sociedade (RADCLIFFE, 2008, 2011; YANG, 2009).

Cabe discutir, ainda, se esses indicadores são eficazes para o fim a que se destinam, considerando-se o interesse público que deve motivar todos os atos da gestão pública e que, portanto, deve ser intrínseco às ações dos gestores (BOURGON, 2008). Esses indicadores conseguem evidenciar, na prática, a prevalência desse interesse? Ao que demonstra a prática, não.

Estudos indicam que grande parte dos modelos de avaliação e indicadores de desempenho utilizados no Setor Público não condiz com a finalidade da NGP (MAFRA, 2008; BOURGON, 2008). São indicadores e avaliações inadequados, por serem abrangentes, não apuráveis incapazes de aferir a efetividade, eficiência e eficácia das atividades avaliadas, ou por não satisfazerem os atributos formulados (MAFRA, 2008). Essas inconsistências inviabilizam a mensuração do desempenho real da gestão e, também, demonstram que há deficiências no processo de concepção e de elaboração dos programas de avaliação.

Se esses indicadores constituem a principal ferramenta de monitoramento das atividades desenvolvidas, falhas em sua apuração podem levar à incorreta avaliação dos resultados, culminando na degradação da qualidade dos serviços públicos prestados em prejuízo da população.

A pouca eficácia dos indicadores de desempenho resulta, também, do fato de que a diversidade de atos da gestão nem sempre podem se reduzir em mera representatividade numérico-estatística (FÉLIX, 2008).

Além do mais, os mecanismos de avaliação da gestão dos recursos públicos atualmente existentes buscam a verificação quantitativa dos gastos, a validação de relatórios orçamentários e contábeis e sua conformidade

(CASTALDELLI JÚNIOR; AQUINO, 2011), em detrimento da eficiência tão requerida pelos atuais objetivos da administração pública, voltada para resultados e atendimento das necessidades sociais (MAFRA, 2008).

Félix (2008) argumenta que falta à auditoria uma análise em profundidade, de conteúdo, acerca dos princípios constitucionais que a gestão deve atender. Essa proposta, aliada à correta elaboração de programas de avaliação e à atual análise de índices quantitativos possibilita maior transparência à sociedade dos atos praticados pela Administração. A abordagem qualitativa na análise do desempenho do gestor público pode ser a forma de atuação dessa nova concepção de Auditoria Interna.

A auditoria passa a ter nova significação. Além de instrumento para mensuração da produtividade da gestão, passa a ser uma ferramenta para aperfeiçoamento desta, aumento da eficiência e ampliação do controle social.

No cenário atual, a atuação da Auditoria Interna deve envolver esforços no sentido de se controlar a corrupção (MINELLI; REBORA; TURRI, 2009), o que leva ao fortalecimento das instituições públicas e à recuperação gradativa da legitimidade do Estado, possibilitando a reconquista da governabilidade.

Esse novo propósito exige a reestruturação das auditorias, de forma a se modificar o foco do controle exercido. Trata-se de dar ao controle um novo âmbito, uma nova atuação (MINELLI; REBORA; TURRI, 2009). Para a NGP, calcada em um governo democrático, não importa apenas o controle dos processos, mas, precipuamente o controle dos resultados (BOURGON, 2008; MIRONEASA; CODINA, 2013). Ainda que o processo atenda ao princípio constitucional da legalidade, importa para a auditoria considerar os demais princípios que revestem a Administração, dentre eles, a economicidade, a eficácia e a eficiência dos atos controlados. Essa análise somente se efetiva por meio do controle sobre os resultados alcançados pela gestão.

Por fim, importa salientar que, em detrimento das previsões constitucionais quanto ao controle dos atos da administração pública por meio da participação social, esta é uma ação ainda não verificada na prática, em função da falta de transparência e acesso às informações (RIBEIRO FILHO et al., 2008). E a transparência na gestão pública é a chave para a eliminação da corrupção.

A corrupção deve ser enfrentada pelos governantes e pela sociedade, por meio de sua participação efetiva na gestão dos recursos públicos. Com a organização cada vez maior da sociedade, as pessoas tomam conhecimento de seus direitos e reivindicam, cada vez mais, maior transparência e *accountability* na gestão da coisa pública, necessárias ao fortalecimento do controle social e consequente consolidação da cidadania (MENDES; OLEIRO; QUINTANA, 2008).

É evidente, senão óbvio, que a corrupção mina qualquer tentativa de gestão pública eficiente. O esforço da Administração Pública para o combate a todas as formas de corrupção é tarefa intrínseca à sua existência e deve ser visto como finalidade precípua de um governo democrático. Daí a importância de existir clareza e transparência na gestão dos recursos públicos e de se falar em execução orçamentária demonstrada de maneira simples. As contas públicas devem ser apresentadas à população de maneira que qualquer do povo possa compreendê-las, para que qualquer do povo possa auxiliar em sua fiscalização.

A corrupção impossibilita o atendimento de necessidades fundamentais, aumenta as desigualdades sociais, a perversidade e a injustiça, enfim, inviabiliza o desenvolvimento social e econômico do país. Nesse contexto, a atuação da Auditoria Interna no sentido de se ampliar o controle social e a transparência, além de auxiliar no combate a corrupção, é indispensável para o alcance da democratização da gestão.

3 METODOLOGIA

A meta deste trabalho foi identificar as funções que envolvem o SCI/IFET *alfa* e avaliar se as mesmas são desempenhadas adequadamente, contribuindo para que os objetivos e metas deste controle sejam alcançados. Para essa identificação, fez-se necessária a utilização de critérios metodológicos, tanto para definição da pesquisa quanto dos métodos de análise e aferição de resultados.

3.1 Tipologia da pesquisa quanto aos objetivos

De acordo com o tema proposto, a tipologia de pesquisa aplicável quanto ao objetivo foi a explanatório-descritiva, que busca explicar um problema por intermédio de relatos de pessoas ou experimentos ao mesmo tempo em que expor as características do fenômeno estudado (YIN, 2010).

Nesse sentido, constitui-se o referencial teórico que embasou a pesquisa, no qual se estudou a Administração Pública, os princípios constitucionais que a regem, o conceito de controle, o controle da Administração Pública, as competências dos órgãos que exercem o controle, o sistema de controle interno e suas técnicas de controle, bem como as exigências e finalidades desse sistema. Logo após, a pesquisa, inicialmente, descreveu as funções exercidas pelo SCI da instituição estudada e, no segundo momento, explorou os fatores facilitadores e complicadores para que a prática de monitoramento e avaliação utilizada atualmente no IFET *alfa* possibilite ao sistema de controle interno da instituição mensurar a eficiência de seus resultados.

3.2 Tipologia da pesquisa quanto aos procedimentos

Quanto aos procedimentos, a tipologia de pesquisa aplicável foi estudo de caso, que é a forma de investigação de um fenômeno atual no contexto em que ocorre. Nos casos em que não é claramente evidente o limite entre fenômeno e contexto e utilizam-se diversas fontes de evidências para a análise (YIN, 2010). Esta pesquisa baseou-se nestas características. A análise das práticas de controle interno, na perspectiva da eficiência da gestão, se deu por meio da percepção de auditores e auditados e da observação destas práticas, sustentada por referencial teórico e pesquisas realizadas.

O estudo caracterizou-se pela utilização de múltiplas fontes de evidências e de diversos instrumentos de coleta, bem como pelo acesso amplo da pesquisadora às fontes primárias de dados. Estabeleceu-se uma conexão entre as informações apuradas e as conclusões deste estudo, submetendo-se as diversas fontes de evidências (observação, entrevista, questionário e análise documental) à triangulação de dados. De acordo com Yin (2010), evidências demonstram que estudos de casos múltiplos geralmente são considerados mais sólidos que estudos de casos únicos. Entretanto, a análise de múltiplos casos apresenta a desvantagem de exigir um tempo maior para pesquisa, além do maior dispêndio de recursos financeiros para custear a pesquisa, o que pode acarretar na inviabilidade de sua execução por um único pesquisador. De outro lado, admite-se o caso único, desde que alcance os objetivos da pesquisa, podendo caracterizar-se como um contributivo acadêmico mais relevante até que o estudo de casos múltiplos.

Nesse sentido, justifica-se a opção por um caso único, na presente pesquisa, principalmente pela limitação de tempo e recursos disponíveis. Mas há que se ressaltar também a necessidade de acesso amplo aos dados e à realidade da instituição pesquisada para o emprego dos diversos métodos de pesquisa e

instrumentos de coleta de dados, como também para que o pesquisador retorne e possa confirmar seus apontamentos iniciais. A escolha de múltiplas instituições para análise apresentaria também a dificuldade de se obter acesso a todas, sobretudo em razão do tema pesquisado requerer sigilo. As informações relativas aos processos de controles internos e de gestão de riscos são consideradas estratégicas e os gestores das instituições nem sempre se sentem à vontade para divulgá-las a pessoas estranhas ao meio institucional.

Assim, o sujeito da pesquisa foi escolhido de forma intencional, devido à facilidade de acesso às informações fundamentais para se atingir o objetivo proposto. A instituição pesquisada possui área de Auditoria Interna definida em estatuto, regimento e organograma institucional, satisfazendo as condições para condução do estudo. Além disso, permitiu à pesquisadora o emprego da observação participante, o que também motivou a opção pelo estudo único. A partir do estudo detalhado dos fenômenos ocorridos na instituição pesquisada, será possível ampliar a base de conhecimento sobre os fatores determinantes para que um sistema de controle interno avalie a eficiência da gestão.

3.3 Tipologia da pesquisa quanto a abordagens do problema

Quanto à abordagem do problema, a tipologia de pesquisa aplicável foi da pesquisa qualitativa, que possibilitou explorar o problema proposto em toda sua complexidade (YIN, 2010). O emprego da pesquisa qualitativa permitiu a análise da relação entre as variáveis pesquisadas, gerando resultados mais detalhados, o que contribuiu para a maior compreensão do fenômeno estudado. Entretanto, foram empregadas também técnicas quantitativas, de forma secundária, valendo-se da estatística descritiva para tratamento dos dados obtidos em resposta ao questionário aplicado. A utilização destas técnicas teve o intuito de enriquecer a pesquisa qualitativa, com a apresentação de dados

estatísticos para corroborar ou negar informações obtidas por meio das demais técnicas de pesquisa.

3.4 Instrumentos de pesquisa

A entrevista foi escolhida por representar um instrumento eficiente para a coleta dos dados necessários à elucidação de problemas de pesquisa em estudos de caso (YIN, 2010). Dessa forma, foi o instrumento que se adequou aos objetivos da pesquisa proposta, pois possibilitou a elaboração das perguntas de acordo com as informações que se almejava captar. Foi utilizada a entrevista semiestruturada, isto é, constituída de perguntas abertas direcionadas ao atendimento dos objetivos da pesquisa.

A pesquisa documental envolveu a análise das normas brasileiras relativas à estruturação e funcionamento do SCI, dos documentos produzidos pela Auditoria Interna do IFET *alfa*, bem como por outros setores, quando concernentes ao sistema de controle interno da instituição.

O questionário foi disponibilizado, eletronicamente, a todos os servidores que atuam nas áreas administrativas do IFET *alfa*, com o intuito de captar a percepção destes quanto ao seu envolvimento com atividades de controle interno, bem como obter dados sobre a atuação da Auditoria Interna da instituição, para confrontá-los com dados obtidos nas entrevistas. As respostas também foram utilizadas para subsidiar alguns pontos dos roteiros de entrevistas.

3.5 Unidade de análise

Constitui unidade de análise da presente pesquisa a estruturação do sistema de controle interno da instituição pesquisada, sob a perspectiva da eficiência. Para tal, foram observados aspectos sobre a estruturação do sistema de controle interno, os processos de gestão de riscos, o setor de Auditoria Interna e a atuação da equipe de auditoria interna.

A instituição estudada disponibilizou o contexto pesquisado e constituiu o ambiente no qual a Auditoria Interna inseriu-se, com suas características e funções. Os servidores da Auditoria Interna, os integrantes da gestão e demais servidores envolvidos com o sistema de controle interno foram os respondentes da pesquisa, dentro da estratégia utilizada para a coleta de dados. Também constituíram o conjunto de dados utilizados os relatórios de auditoria, a rotina de trabalho da Auditoria Interna e sua relação com outros setores, coletados por meio de análise documental e de observação participante.

3.6 Seleção da amostra, organização, análise e interpretação dos dados e tratamento dos resultados

A escolha dos métodos de coleta de dados e informações deve relacionar-se com o trabalho a ser desenvolvido (YIN, 2010). Assim, a estratégia de pesquisa do estudo de caso possibilita o emprego de inúmeros métodos, sendo mais utilizados aqueles relacionados à abordagem qualitativa do problema. Nesta pesquisa foram empregados questionários, entrevistas, análise documental e observação, consideradas por Yin (2010) como adequadas para a triangulação no estudo de caso.

A utilização destas fontes e métodos variados de coletas de dados permitiu a triangulação dos dados e outros pontos importantes destacados por Yin (2010) como imprescindíveis à construção do estudo de caso ideal. Os dados foram coletados por meio de questionários, entrevistas semiestruturadas, análise documental e observação, permitindo o conhecimento da dinâmica do sistema de controle interno e a análise do processo de trabalho da Auditoria Interna da instituição.

A análise documental permitiu o conhecimento dos processos de controle e gestão de riscos, da estruturação e atuação da Auditoria Interna da instituição.

Os questionários possibilitaram avaliar a prática de trabalho da Auditoria Interna na percepção dos servidores envolvidos com o sistema de controle interno da instituição, a fim de confrontá-los com os dados obtidos nos demais métodos de coleta. Sua aplicação foi realizada por meio eletrônico, por meio da internet, garantindo o anonimato dos respondentes, de forma a assegurar a veracidade das respostas. Preliminarmente à sua aplicação, foram realizados pré-testes, para que fosse possível proceder aos ajustes necessários antes de encaminhá-los a todo o universo respondente.

Tabuladas as respostas aos questionários, realizou-se o procedimento de triangulação, por meio das fontes de evidências já relacionadas.

Para aplicação das entrevistas, embora o universo da pesquisa fosse constituído por todos os setores e pessoas envolvidos com o SCI, para aperfeiçoar o tempo de pesquisa e análise, definiu-se como amostra não probabilística intencional um grupo de nove pessoas, que representam as chefias destes setores. A escolha pelos membros da gestão deu-se em razão de que, pelo cargo ocupado, é esperado dos entrevistados conhecimento geral sobre as funções executadas em seus setores, bem como do funcionamento da instituição como todo. Assim o grupo constitui-se de dois pró-reitores, dois diretores de

Campus e os diretores de Contabilidade, Gestão de Pessoas e de Administração e Planejamento.

As entrevistas com auditores foram realizadas com dois dos três auditores internos da instituição.

Realizadas as entrevistas, os dados obtidos foram confrontados aos dados dos questionários.

Para a análise documental foram utilizados diversos tipos de documentos para se compreender o funcionamento do SCI, sobretudo da Auditoria Interna, como Estatuto da Instituição, Regimento Interno, seu organograma de funcionamento, fluxogramas de processos, plano de atividades de Auditoria Interna, relatórios de auditoria, relatórios de gestão e outros.

A observação ocorreu ao longo da pesquisa. A pesquisadora integra a equipe de auditores da instituição e colheu anotações sobre os fenômenos relacionados ao objeto de análise desde a etapa de levantamento de informações preliminares sobre a pesquisa. Foram doze meses de observação, durante os quais foram identificados diversos aspectos relevantes sobre a estruturação do sistema de controle interno e sobre o trabalho da Auditoria Interna. Algumas questões dos roteiros de entrevistas e dos questionários foram elaboradas com o intuito de confirmar ou negar aspectos identificados pela observação.

O conteúdo das respostas aos questionários e entrevistas, somado à análise documental e aos apontamentos da observação participante, orientaram as conclusões do estudo, que também se embasaram no referencial teórico inicialmente levantado.

3.7 Protocolo do estudo de caso

Yin (2010) cita o protocolo de pesquisa como o instrumento que assegura maior confiabilidade ao estudo quanto ao seu rigor metodológico.

Contudo, para atender a este fim, o protocolo deve estruturar-se de forma a contemplar a visão geral do projeto e conter informações sobre os procedimentos de campo, questões específicas de estudo de caso e um guia para o relatório do estudo (YIN, 2010, p. 107-108).

Para este estudo, o protocolo (Figura I) foi elaborado levando-se em consideração as etapas da pesquisa, a sequência das atividades e os instrumentos de coleta de dados, conforme consta da Tabela 1.

Escolhidos os instrumentos de coleta de dados, foi confeccionado o protocolo para a definição da sequência das atividades, que serviu de orientação para as ações da pesquisadora ao longo do processo de pesquisa. O protocolo, que estabeleceu as fontes de evidências e os instrumentos de coleta de dados utilizados para alcançar os objetivos em cada etapa da pesquisa, apontou também as referências relevantes para cada instrumento.

É importante salientar algumas atividades desempenhadas nesta pesquisa ocorreram de forma simultânea, como caso da aplicação dos questionários, dos roteiros de entrevistas e da observação participante. A análise de dados ocorreu à medida que estes foram coletados, produzindo resultados que, em alguns momentos da pesquisa, levaram à necessidade de nova coleta de dados. A observação participante ocorreu paralelamente à aplicação dos outros instrumentos e a análise de dados foi realizada a partir do término da aplicação das primeiras entrevistas com os auditores internos.

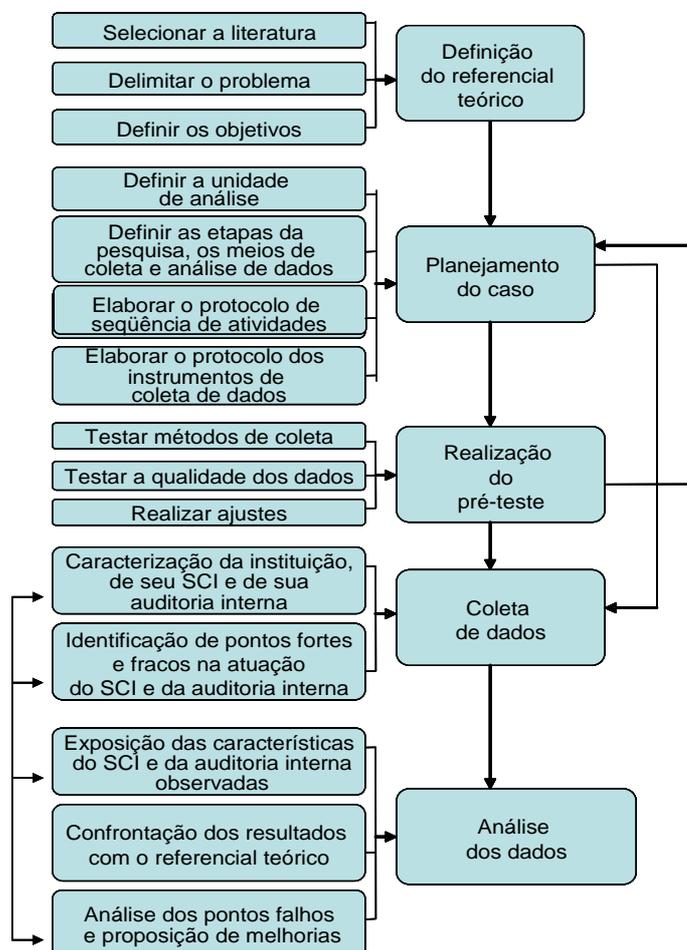


Figura 1 Protocolo para desenvolvimento do estudo de caso

Fonte: Baseado em Yin (2010).

Tabela 1 Protocolo de instrumentos de coleta de dados e sequência de atividades

Atividade	Fonte de evidência	Origem (Fonte dos dados)	Finalidade
Aplicação dos instrumentos de coleta de dados	Análise documental	Estatuto do órgão, Regimento Interno, Resoluções internas, Portarias Internas, plano de atividades de auditoria, relatórios de auditoria, relatórios de gestão.	Caracterização da instituição, do Sistema de Controle Interno, da Auditoria Interna de suas atividades.
	Entrevistas	Audidores Internos, Diretores de <i>Campi</i> , Pró-Reitor de Administração.	Estruturação do SCI e da Auditoria Interna
	Análise documental	Plano de atividades de auditoria, relatórios de auditoria, relatórios de gestão, memorandos diversos, solicitações de auditoria, ações de controle, notas de auditoria.	Identificação das características do trabalho da Auditoria Interna
	Entrevistas	Audidores Internos	
	Entrevistas	Pró-Reitores, Diretores de Contabilidade, Gestão de Pessoas e de Administração e Planejamento.	
	Questionário	Técnicos administrativos da instituição e professores nomeados em cargos comissionados.	Diagnóstico da percepção do trabalho da Auditoria Interna e da estruturação do SCI
	Entrevistas	Audidores Internos	

“Tabela 1, conclusão”

Atividade	Fonte de evidência	Origem (Fonte dos dados)	Finalidade
Aplicação dos instrumentos de coleta de dados	Entrevistas	Audidores Internos Pró-Reitores, Diretores de Contabilidade, Gestão de Pessoas e de Administração e Planejamento.	Confirmação do diagnóstico identificado pelos questionários
	Observação Participante	Rotina de trabalho dos auditores e servidores da instituição, nos aspectos relativos ao objetivo da pesquisa.	Confirmação ou negação de informações levantadas em todo o processo.
Análise dos dados coletados	Todas relacionadas na atividade anterior	Anotações da pesquisadora, de gravações de entrevistas, respostas aos questionários.	Identificação dos atributos de eficiência da Auditoria Interna presentes na instituição e comparação com a percepção dos auditores e auditados e às descobertas da observação participante
Conclusão do estudo	Análise dos dados	Análise dos dados	Analisar as convergências e divergências entre os resultados obtidos e o referencial teórico.

Fonte: Baseado em Yin (2010)

3.8 Limitações metodológicas da pesquisa

De acordo com Yin (2010) a principal discussão sobre a utilização do estudo de caso como método de pesquisa, gira em torno da alegação de que é um método limitado, com grau de rigor metodológico insuficiente para a pesquisa científica, de pouca precisão nos resultados e carente de objetividade. Entretanto, o autor salienta que especialistas renomados continuam a utilizar-se do método, refutando a concepção de que, devido a estas limitações, ele só seja empregado por pesquisadores com pouco conhecimento em outros métodos (YIN, 2010).

O sucesso no emprego do método e a qualidade da pesquisa, todavia, está intimamente ligada à capacidade de integração do pesquisador, sua habilidade para escolha da unidade de análise e dos instrumentos de coleta de dados e de sua versatilidade para redesenhar a pesquisa sempre que necessário.

A correta estruturação do método do estudo de caso, então, é quem possibilita a redução das suas limitações ao ponto de não impactarem a qualidade do estudo e de seus resultados.

No presente estudo, a elaboração do protocolo de pesquisa teve o condão de facilitar essa estruturação, apresentando com clareza todos os passos da pesquisadora para chegar aos resultados da pesquisa. Quanto à integração, a pesquisadora é membro da equipe de auditoria da instituição estudada, o que facilita esse processo.

Para auxiliar o trabalho do pesquisador e refutar a alegação de baixo rigor metodológico, Yin (2010) recomenda a exposição detalhada da metodologia de pesquisa, com a descrição minuciosa de todas as etapas do estudo. A apresentação pormenorizada das etapas de pesquisa possibilita mais segurança em relação à conotação científica do trabalho, principalmente quanto

aos critérios de condução do estudo e a sua capacidade de produzir informações relevantes para embasar as conclusões da pesquisa.

Neste sentido, a presente pesquisa procurou evidenciar a identificação do método do estudo de caso em todas suas etapas, desde a fase de delimitação do problema até a exposição dos resultados, para ser capaz de fornecer, cientificamente, resposta aos questionamentos sobre a eficácia e confiabilidade do método empregado.

Outra limitação diz respeito à identificação dos fatores que influenciam o desempenho das funções do SCI e Auditoria Interna, realizada neste estudo. Este diagnóstico constituiu um dos objetivos deste trabalho, sendo realizado de maneira descritiva. Em virtude da limitação de tempo e recursos disponíveis, não foi possível realizar uma abordagem do tema em maior profundidade, aplicando-se outras técnicas de análise, como a análise fatorial, por exemplo. Entretanto, avalia-se que o objetivo foi cumprido, uma vez que tanto os trabalhos da Auditoria Interna quanto os do SCI foram explorados e descritos na pesquisa.

Na etapa de análise dos dados identificou-se uma limitação relativa à elaboração de algumas questões. Embora o questionário tenha sido submetido a dois testes prévios, após os quais se procedeu a alguns ajustes, percebeu-se, pelas considerações dos respondentes no espaço destinado aos comentários, que o grupo de questões sobre a avaliação da conduta dos auditores internos apresentou estruturação inadequada, gerando dúvidas quanto às respostas. Por esta razão, as questões integrantes deste grupo não foram objetos de análise.

Outra limitação no mesmo sentido foi quanto ao grupo de questões sobre a atividade consultiva da Auditoria Interna. Embora as respostas ao questionário tenham sido satisfatórias e tenha possibilitado a avaliação geral do contexto organizacional, o acréscimo do questionamento quanto à natureza da consulta –

formal ou informal – permitiria o delineamento pormenorizado deste cenário, acentuando a perspectiva evidenciada pela análise.

4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS

A coleta de dados, para análise do caso, iniciou-se com o a pesquisa documental, pela qual se levantaram informações relativas à caracterização da instituição, do Sistema de Controle Interno, da Auditoria Interna e dos processos de gestão de riscos.

De acordo com o protocolo elaborado, inicialmente foram identificadas as características da instituição, para então caracterizar-se o sistema de controle interno, a Auditoria Interna e suas atividades. Logo após, partiu-se para a identificação das características do trabalho da Auditoria Interna e para o diagnóstico da percepção deste trabalho e da estruturação do SCI. Obtidas essas informações, chegou-se à etapa de identificação dos atributos de eficiência das práticas de auditoria interna presentes na instituição.

Os dados foram obtidos por meio dos instrumentos descritos no Capítulo que trata sobre a Metodologia.

A caracterização da instituição aqui exposta resultou de dados obtidos de fontes públicas de informação, como os documentos publicados na página da instituição na internet e a lei de criação e o Estatuto, publicados no Diário Oficial da União.

As informações sobre as características do sistema de controle interno e o setor de Auditoria Interna foram obtidas pela análise documental de normas internas da instituição, bem como a partir das respostas aos questionários aplicados por meio eletrônico aos auditores, aos técnicos administrativos e professores nomeados em cargos comissionados da instituição e da realização de entrevistas com os auditores internos, pró-reitores, diretores sistêmicos e de *Campi*.

Os documentos examinados nestas etapas em que se fez necessária análise documental estão relacionados na tabela a seguir:

Tabela 2 Documentos examinados no Estudo de Caso

Documento	Quantidade
Estatuto da Instituição	01
Regimento Geral	01
Relatórios de Gestão	02
Memorandos diversos	15
Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna (PAINT)	04
Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna (RAINT)	02
Ações de Controle	24
Solicitações de Auditoria	30
Notas de Auditoria	15
Relatórios de Auditoria	15

Os questionários foram encaminhados a seiscentos e vinte e um servidores, obtendo-se cento e dezessete respostas, uma taxa de retorno de 18,84%. Embora alguns questionários estivessem com dados incompletos, não foram desconsiderados para a análise de dados, tendo-se em vista o objetivo da pesquisa, que se utiliza da triangulação deste método com outros nela empregados. Nas tabelas utilizadas na análise de cada variável, os dados incompletos foram destacados, com o intuito de dar maior lisura, transparência e credibilidade ao estudo.

O perfil dos respondentes, de acordo com sexo, grau de escolaridade, vínculo com a instituição e tempo de serviço, pode ser observado nas tabelas abaixo:

Tabela 3 Sexo * Grau de escolaridade²

		Grau de escolaridade			Total
		Ensino Médio Completo	Ensino Superior Incompleto	Ensino Superior Completo	
Sexo	Masculino	2	8	54	64
	Feminino	1	4	48	53
Total		3	12	102	117

Pode-se perceber que a maioria dos servidores que responderam à pesquisa possui ensino superior completo e que não houve grande diferença entre os percentuais de homens e mulheres participantes.

Tabela 4 Vínculo com a instituição * Tempo de serviço na instituição³

		Tempo de serviço na instituição				Total
		De zero a três anos	Mais de três até seis anos	Mais de seis até dez anos	Acima de dez anos	
Vínculo com a instituição	Técnico-administrativo	36	37	8	18	99
	Professor EBTT	5	7	2	4	18
Total		41	44	10	22	117

A maioria dos respondentes encontra-se na faixa de zero a seis anos de vínculo institucional, sendo que, destes, 41 servidores, que correspondem a 35,04% do total, ingressaram na instituição após sua conversão em Instituto Federal de Educação, ocorrida em 29 de dezembro de 2008.

² Baseado nos dados do Questionário I, anexo D.

³ Baseado nos dados do Questionário I, anexo D.

Quanto aos entrevistados, seus perfis não foram detalhados devido a características peculiares que permitiriam sua identificação, comprometendo os objetivos da pesquisa. Por essa razão, foram classificados de acordo com a tabela a seguir:

Tabela 5 Perfil dos entrevistados

Entrevistado	Sigla
Primeiro entrevistado	E1
Segundo entrevistado (auditor)	E2
Terceiro entrevistado (auditor)	E3
Quarto entrevistado	E4
Quinto entrevistado	E5
Sexto entrevistado	E6
Sétimo entrevistado	E7
Oitavo entrevistado	E8
Nono entrevistado	E9

A identificação das características do trabalho da Auditoria Interna foi feita a partir da análise de planos anuais de atividades de auditoria, relatórios anuais de auditoria, relatórios de gestão, memorandos diversos, solicitações de auditoria, ações de controle e notas de auditoria, emitidos a partir de 2009, primeiro ano de funcionamento da nova instituição. Além dessa análise documental, também foram realizadas entrevistas com auditores internos, pró-reitores e diretores de área.

O diagnóstico da percepção que os auditores e auditados têm sobre o trabalho desenvolvido pela Auditoria Interna e sobre sistema de controle interno foi elaborado a partir de questionários aplicados por meio eletrônico aos auditores e aos técnicos administrativos e professores nomeados em cargos

comissionados da instituição e de entrevistas realizadas com auditores internos, pró-reitores e diretores de área.

Na etapa de diagnóstico, os dados examinados no conjunto de variáveis quantitativas foram agrupados em classes de percepção, de acordo com a característica a ser evidenciada. Esse método de análise visou facilitar o estudo e a compreensão dos dados e não altera a composição das variáveis. Classificou-se a percepção como positiva, para o conjunto de opiniões favoráveis ao panorama revelado pela variável; negativa, quando representa uma opinião desfavorável; neutra quando não exerce qualquer influência sobre ele. Consideram-se na faixa de atenção as percepções que, embora confirmem o cenário exposto, apresentam dados com o patamar abaixo do desejado.

A tabela 6, apresenta essa classificação:

Tabela 6 Classes de referência para análise das variáveis relativas à percepção dos auditados⁴

Variáveis	Classes de resposta	Classes de percepção
Prevenção dos riscos em tarefas e processos desempenhados pelo seu setor por meio de trilhas de controle. [grupo]	Concordo totalmente	Percepção positiva
Quanto aos trabalhos da auditoria em relação ao seu setor [grupo]	Concordo	
Quanto à importância dos relatórios de auditoria. [grupo]	Indiferente	Percepção neutra
Para que a Auditoria Interna possa contribuir para melhorias em seu setor [grupo]	Discordo	Percepção negativa
Qualidade das reuniões que a auditoria realiza [grupo]	Discordo totalmente	

⁴ Baseado nos dados do Questionário I, anexo D.

“Tabela 6, conclusão”

Variáveis	Classes de resposta	Classes de percepção
A Auditoria Interna realiza reuniões com seu setor.	Sempre.	Percepção positiva
A Auditoria Interna realiza auditoria nas atividades desempenhadas em seu setor.	Frequentemente Na maioria das vezes	
A Auditoria Interna emite relatórios informando ao seu setor o resultado das auditorias realizadas.	Às vezes.	Faixa de atenção
Os relatórios emitidos pela auditoria são consultados nas reuniões internas de seu setor.	Raramente.	Percepção negativa
Com relação às consultas feitas à Auditoria Interna [grupo].	Nunca realizou.	

A observação participante serviu como instrumento de coleta de dados relativos a todos estes aspectos, sendo utilizada em todas as etapas do processo de pesquisa.

A partir das informações coletadas em todas essas etapas, foram detectados os atributos de eficiência presentes no trabalho da Auditoria Interno da instituição, que foram comparados à percepção de eficiência por auditores e auditado, identificado pela resposta aos questionários e entrevistas. Por fim, foi feita a análise das convergências e divergências entre os resultados obtidos e o referencial teórico, concluindo-se o estudo e apresentando-se as recomendações de melhoria para a estruturação do sistema de controle interno da instituição.

4.1 Caracterização da Instituição

O Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia objeto deste estudo, aqui denominado, por questões de sigilo, como IFET *alfa*, integra a Rede Federal de Educação Tecnológica (RFET), que conta atualmente com trinta e oito Institutos Federais, dois Centros Federais de Educação Tecnológica, vinte e cinco escolas vinculadas a Universidades e uma Universidade Tecnológica, segundo dados obtidos no portal do Ministério da Educação (MEC) e nos relatórios de prestação de contas da Secretaria de Educação Profissional e Tecnológica (SETEC). Foi criado pela Lei nº 11.892, de 29 de dezembro de 2008, quando trinta e um Centros Federais de Educação Tecnológica, setenta e cinco Unidades Descentralizadas de Ensino, trinta e nove Escolas Agrotécnicas, sete Escolas Técnicas Federais e oito escolas vinculadas às universidades foram convertidos em Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia.

Essa mudança na Rede Federal foi operacionalizada por meio de um plano de expansão, dividido em três fases. Em 2003, quando se iniciou o plano de expansão, a RFET contava com 140 unidades de ensino. Até 2007, quando se encerrou a fase I (2005-2007), foram instaladas 64 novas unidades de ensino e, em 2010, quando encerrada a fase II (2007-2010), outras cento e quatro unidades haviam sido inauguradas, totalizando cento e sessenta e oito novos *campi* e um investimento de R\$ 1,07 bilhão. A fase III, prevista para o decênio 2011-2020, compreende, segundo dados da SETEC, a implantação de sessenta novas unidades de ensino por ano, com investimentos anuais de cerca de R\$ 800 milhões.

Quanto ao IFET *alfa*, sua constituição resultou da junção entre três autarquias federais, Centros Federais de Educação Tecnológica A e B e da Escola Agrotécnica Federal C. A lei de criação do IFET *alfa* determinou a estrutura *multicampi* como forma de organização e a classificação da proposta

orçamentária anual por *campus* e reitoria, com exceção da folha de pagamento. Além disso, determinou que as unidades de ensino pertencentes às antigas autarquias transformar-se-iam automaticamente em *campus*.

A junção das três instituições iniciais, Centros Federais de Educação Tecnológica A e B e da Escola Agrotécnica Federal C, por si só já apresentava um grande desafio, pois eram instituições antigas, distintas e autônomas, com atuações focadas em áreas de ensino diferentes. Aliado a isso, houve a criação de novos *campi* e, ainda hoje, novos *campi* são criados.

Segundo o Estatuto da Instituição, aprovado pela Resolução nº 36 de 26 de abril de 2012, a finalidade do IFET *alfa* é oferecer ensino de qualidade, de forma verticalizada, isto é, em todos os níveis e modalidades, com vistas a formar cidadãos qualificados para o mercado de trabalho, local, regional e nacional. De acordo com o artigo art. 1º do Estatuto o IFET *alfa* é uma instituição de educação pluricurricular e *multicampi*, especializada na oferta de educação profissional e tecnológica em diferentes modalidades de ensino, possuindo atualmente cinquenta e três cursos técnicos nas modalidades subsequente e integrada, seis cursos técnicos nas modalidades subsequente e concomitante, ofertados por meio de ensino a distância, quatro cursos de qualificação profissional, vinte e seis cursos de graduação nas modalidades licenciatura, bacharelado e tecnologia, quatro cursos de pós-graduação *lato sensu* e cinco cursos de pós-graduação *stricto sensu* interinstitucionais.

A Reitoria é o órgão executivo da administração central, composta pelo Gabinete do Reitor, pelas Pró-Reitorias de Administração, de Ensino, de Extensão, de Pesquisa, Inovação e Pós-Graduação, de Planejamento e Orçamento, pelas Diretorias Sistêmicas, pela Coordenação de Auditoria Interna e outros órgãos de assessoramento.

O IFET *alfa* é constituído atualmente por dez *campi* e seis unidades conveniadas, instalados em diversas cidades de Minas Gerais.

A execução orçamentária é realizada por Programas e Ações, estabelecidos no Plano Plurianual e na Lei Orçamentária Anual. Para cada programa são definidos um objetivo, um público-alvo, metas, indicadores de desempenho e os recursos financeiros correspondentes, além dos gerentes responsáveis pela sua implantação.

Entretanto, os valores institucionais e os objetivos da instituição ainda não são conhecidos por grande parte dos servidores da instituição, como afirmam os entrevistados E1, E4, E5, E6, E8 e E9.

Para E1, a instituição está ainda em formação e precisa, “antes de tudo”, criar e consolidar sua identidade além de firmar-se como uma nova instituição. É necessário também, segundo o entrevistado, desenvolver um processo de gestão que envolva os servidores, que os faça se interessar pelos objetivos institucionais, que “seja capaz de fazer com eles se sintam parte disso tudo, para que enxerguem que a instituição depende do serviço que eles fazem”.

E4 acrescenta que não basta o servidor inteirar-se e envolver-se com a tarefa que executa; é preciso que haja a compreensão do trabalho institucional como um todo.

“Às vezes o pessoal fica muito focado no seu serviço... comprar, cuidar do patrimônio, almoxarifado, mas não sabe a dimensão que vem por trás disso. Não sabe o objetivo final, a meta... é preciso compreender a razão de ser institucional, que é o aluno, que é o pesquisador, o professor.” (E4)

E6 também acredita que as pessoas não conhecem os objetivos institucionais como deveriam, tanto porque a instituição precisa melhorar as formas de divulgação como também porque falta às pessoas buscarem estas informações.

“[...] hoje nós temos um estatuto do instituto, o nosso PDI... mas não é bastante divulgado, não é bastante procurado pelos servidores. As pessoas às vezes não têm esse interesse, de saber qual é a missão, qual que é a visão, quais são os objetivos estratégicos, qual é o critério que a gente tem, o critério de pesquisa e extensão.” (E6)

A divulgação deficiente das informações e falta de interesse em procurar por elas também foram citadas por E4:

“Falta um pouco de busca por informação e de divulgação da informação, principalmente para as pessoas que entram, seria interessante esses servidores novos, ao entrar na instituição, entender melhor o estatuto, ler o regimento interno da instituição, para que eles tenham conhecimento onde eles estão trabalhando, como é feito em várias instituições... Para as pessoas entenderem no fundo para o quê que elas estão trabalhando.” (E4)

Já E8 citou a falta de comunicação adequada como o principal problema enfrentado pela instituição neste sentido e E5 acrescentou a isto rotatividade de servidores, em razão da aprovação em outros concursos.

“Os servidores não conhecem a visão, a missão, os valores e objetivos estratégicos da nossa instituição em razão da falta de comunicação. Falta comunicação e é um grande problema da instituição do qual todos nós temos conhecimento e sabemos que isso acontece. As informações não chegam de forma clara e fácil para as pessoas que queiram saber.” (E8)

“Essa rotatividade acontece devido ao fato do pessoal passar em outros concursos mesmo. Então está acontecendo isso [a falta de conhecimento dos objetivos e metas].” (E5)

E9 acrescenta: “Isso [as informações] tem que ser amplamente divulgado, porque eles [os objetivos] não vão ser alcançados se as pessoas envolvidas não se engajarem e não tomarem como propósito estes objetivos.”

As respostas ao questionário aplicado aos servidores corroboram essas afirmações, conforme se vê pela tabela a seguir.

Tabela 7 As informações sobre a gestão, as normas, os resultados institucionais e as diretrizes de controle são divulgadas pela instituição⁵

	Frequência	Percentual	Percentual Válido	Percentual Cumulativo
A instituição divulga as informações a todos os servidores	32	27,4	27,4	27,4
A instituição divulga as informações à maioria dos servidores	18	15,4	15,4	42,7
Válidos A instituição divulga as informações a alguns servidores	30	25,6	25,6	68,4
A instituição divulga as informações a poucos servidores	21	17,9	17,9	86,3
A instituição não divulga as informações	16	13,7	13,7	100,0
Total	117	100,0	100,0	

Observa-se que, enquanto 42,7 % dos respondentes acreditam que a instituição divulga amplamente suas informações, 43,5% consideram que as informações não são amplamente divulgadas e 13,7% afirmam não haver qualquer divulgação, o que totaliza 57,3% de servidores com a percepção de que a comunicação institucional, no tocante às informações organizacionais, apresenta falhas.

⁵ Baseado nos dados do Questionário I, anexo D.

É interessante ressaltar que, embora estes 13,7% que afirmam não haver divulgação possam ser constituídos por servidores que não buscam ter acesso a estas informações, conforme afirmado pelo entrevistado E6, o questionário foi enviado ao e-mail institucional e estes servidores terem-no respondido evidencia que eles acessam o e-mail institucional. Alguns informativos institucionais, como boletins diversos, são enviados aos e-mails institucionais e se, ainda assim, estes servidores afirmam que não há divulgação das informações, reforça-se a afirmação de que há um problema de comunicação na instituição.

A fala do entrevistado E6 corrobora esta asserção:

“Só que ainda falta aqui dentro do Instituto uma comunicação eficiente. Por que as reuniões que são feitas no [setor] Compras são reuniões que são feitas no [setor] Compras, as do Contrato, no Contrato. Geralmente, se a gente consegue fazer uma reunião em conjunto entre ambos; depois que sai da reunião, sai todo mundo com um astral lá em cima, querendo melhorar a comunicação, mas às vezes a comunicação não é tão eficiente.”

Este também é o entendimento dos entrevistados E1, E2, E4, E5, E8 e E9, que relataram esta falta de comunicação em alguns tópicos de suas entrevistas. Importa ressaltar, todavia, um ponto positivo citado por E4, para quem “a comunicação na Instituição já melhorou consideravelmente nestes três anos, mesmo ainda havendo muito que melhorar”.

Neste aspecto, as respostas à questão sobre o conhecimento da missão e objetivos institucionais pelos servidores, constantes da Tabela 8, representam um forte indício de que a defasagem na divulgação das informações institucionais influencie diretamente na percepção dos servidores quanto a este conhecimento.

Tabela 8 Você conhece a missão e os objetivos institucionais⁶

	Frequência	Percentual	Percentual Válido	Percentual Cumulativo
Discordo totalmente	14	12,0	12,0	12,0
Discordo	22	18,8	18,8	30,8
Indiferente	32	27,4	27,4	58,1
Válido Concordo	19	16,2	16,2	74,4
Concordo totalmente	30	25,6	25,6	100,0
Total	117	100,0	100,0	

Do total de respondentes ao questionário, 30,8% têm pouco ou nenhum conhecimento sobre os objetivos institucionais e 27,4% tem conhecimento mediano, totalizando 58,2% de servidores que não possuem um bom domínio destes objetivos, um percentual bem próximo aos 57,3% que consideram a comunicação organizacional deficiente. De outro lado, 41,8% detêm um bom conhecimento, porcentagem semelhante aos 42,7% que declararam que a instituição divulga adequadamente as informações organizacionais.

Os gestores entrevistados mostraram ter ciência deste desconcerto e de suas implicações sobre a eficiência da gestão.

Ora, se o servidor não tem conhecimento sobre os objetivos e metas institucionais e não consegue enxergar a relação entre o trabalho que desempenha e a consecução destes objetivos e metas, a eficiência dos resultados alcançados pode estar comprometida.

Destaque-se a opinião de alguns entrevistados a esse respeito:

“Eu entendo que essa questão dos servidores não ter noção do quê que é a missão, a visão do objetivo, isso atrapalha no dia-a-dia do trabalho que eles

⁶ Baseado nos dados do Questionário I, anexo D.

realizam. Eu acho que poderia ser até um fator motivador, e eu falo porque sempre na sua vida eu acho interessante você colocar metas, e tentar alcançar as metas, e ver onde que você errou, onde que você parou e você enxergar a sua competência ou a sua incompetência.” (E8)

“Essas pessoas não terem noção do objetivo estratégico, das metas a serem alcançadas, isso atrapalha no desenrolar do serviço. Atrapalha por questão de indicadores, às vezes a gente sabe que a gente trabalha em uma instituição de ensino, que a gente está trabalhando para atender alunos, professores, mas às vezes a gente não sabe qual que é a nossa meta, quantos alunos que a gente quer dentro da instituição [...] Então é interessante ter esses indicadores e saber qual número, qual percentual que eu tenho que atingir em determinado indicador...” (E6)

Com opinião contrária a grande parte dos gestores entrevistados, E1 acredita que não é necessário ao servidor conhecer os objetivos institucionais para desempenhar bem suas funções. Para ele o que o servidor precisa é “saber fazer bem o seu trabalho, ser eficiente naquilo que ele faz. Entender dos objetivos e metas institucionais é tarefa da gestão e nem todo servidor está pronto para saber isso”.

Corroborando este pensamento, têm-se os comentários de E8:

“Mesmo sem conhecimento dos objetivos e metas, os servidores trabalham incessantemente para realizar as tarefas que, às vezes são muito mecânicas. Então a contribuição, apesar de não saber aonde quer chegar, é uma execução do trabalho a nível braçal mesmo...” (E8)

E9 acrescenta que a Instituição é uma das poucas que ele conhece em que se tem a preocupação em divulgar os objetivos entre os servidores. Segundo ele, os gestores estão “no caminho certo”, mesmo que ainda não consigam realizar essa divulgação de uma forma clara e transparente para todos.

É importante ressaltar que a o bom fluxo da comunicação organizacional é imprescindível para a existência de um sistema de controle interno de atuação eficaz, pois a informação e a comunicação são essenciais para a concretização de todos os objetivos deste controle.

Cabe à gestão conscientizar a todos sobre a seriedade da responsabilidade deste controle e o papel de cada servidor em seu exercício. As informações transmitidas pela instituição, assim, têm o intuito de possibilitar esta conscientização aos servidores, que, além de compreenderem seu papel dentro da instituição, precisam também entender o trabalho desempenhado pelos demais e a maneira por meio da qual suas atividades individuais se relacionam com os objetivos e metas organizacionais.

4.2 Caracterização dos processos de controle interno e de gestão de riscos

Em 2009, o IFET *alfa* iniciou seu processo de estruturação, incluindo a formação do quadro de servidores da Reitoria, a nomeação dos Diretores-Gerais e de alguns cargos comissionados, a elaboração dos primeiros manuais de gestão e a comunicação de que a execução orçamentária e financeira seria centralizada na Reitoria.

Segundo informações do entrevistado E1, na fase inicial da centralização houve muitos problemas, pois os *campi* A, B e C possuíam autonomia orçamentária, financeira e patrimonial em suas antigas instituições e os servidores estavam resistentes a qualquer mudança nesta cultura. Vários questionamentos foram realizados principalmente sobre a tempestividade na

entrega dos produtos ou na contratação dos serviços solicitados pelos *campi*, consideradas as especificidades na atuação de cada *campus*.

Embora centralizando a execução orçamentária, o Reitor deixou a cargo da gestão de cada *campus* a decisão de determinar a aplicação de seus recursos orçamentários e financeiros. A Reitoria iria executar o que os *campi* determinassem. Isto acarretou em outro problema, pois era uma cultura nova a ser implementada em meio a tantas outras mudanças que ocorriam, em uma instituição ainda não consolidada.

De acordo com os entrevistados E6 e E9, diante da necessidade de pré-determinar os itens a serem adquiridos para o exercício seguinte, a equipe do *Campus D* tentou articular atividades de planejamento no *campus*.

É o que explica E9:

“O primeiro ano não foi bem um planejamento [...] a gente tentou estruturar a coisa de uma forma que o planejamento e o orçamento fossem participativos e as pessoas pudessem elaborar [...]. Com o andar da carruagem a gente viu que tinha necessidade de um planejamento mesmo para que pudesse crescer. O desenvolvimento disso veio com uma pirâmide [...]”.

Segundo os entrevistados, a intenção da direção do IFET *alfa* era estabelecer uma gestão o mais democrática possível, por isso, mesmo mantendo o processo de execução orçamentária centralizado, decidiu implantar a política de planejamento participativo.

Neste sentido, a equipe de gestores da reitoria realizou reuniões nos *campi* apresentando sua metodologia de trabalho e explicando a todos os envolvidos no planejamento e na execução orçamentária, a importância da inclusão de todos os materiais e serviços utilizados no próximo no exercício, bem como da descrição, da quantidade, do preço de mercado e dos prazos de

entrega no *campus*. A participação de todos os setores no processo, todavia, encerra-se neste momento, pois o valor que excede ao total da proposta orçamentária é ajustado pelo coordenador de planejamento e pela direção do *campus*, sem a participação dos envolvidos inicialmente.

Ainda em 2009, para obter conhecimento acerca de quais produtos ou serviços precisaria adquirir, bem como do prazo de entrega, a equipe da Reitoria solicitou que os servidores dos *campi* responsáveis por coordenar o planejamento local descrevessem os itens desejados e suas quantidades, bem como o prazo em que necessitavam que o material ou serviço fosse entregue.

Essa iniciativa, ainda primitiva, representou mais o estabelecimento de uma lista de compras que uma metodologia de planejamento propriamente dita. Nas palavras de E9, “o que a gente tinha com isso era a montagem de um plano orçamentário”.

Os itens foram lançados em planilhas do Microsoft Excel e o controle foi realizado manualmente, de acordo com o entrevistado E7. A planilha final, condensada, apresentou um total de cinco mil itens a serem licitados pela Reitoria. Muitos foram os itens não adquiridos em função de descrição incompleta, valor de referência defasado, entre outros problemas. Houve também atraso na entrega de itens e cancelamento de licitações por falhas na descrição do objeto.

Aliado a isso, não havia, por parte dos servidores, o engajamento necessário para que o “planejamento” alcançasse êxito. Os servidores não estavam acostumados com a cultura de planejarem as atividades de seu setor para o ano seguinte e, por essa razão, se esqueciam de solicitar materiais dos quais necessitavam.

O entrevistado E7 explica que, devido a esses problemas, a execução do planejamento no IFET *alfa* foi modificada. A realização de licitações continuou a cargo da equipe de compras da Reitoria, mas essa equipe inicialmente, além do

levantamento junto aos *campi* das solicitações de itens e de quantidade a serem licitados, realizaria cotações de preços para calcular o preço médio de mercado, para então elaborar o edital de licitação, enviar para conferência do jurídico, logo após para a Contabilidade, para reserva de dotação orçamentária e, por fim, publicar o edital.

Mesmo com essa tentativa de organizar e controlar o processo de compra, as equipes da Reitoria, na maioria das vezes, não conseguia e não consegue, ainda hoje, cumprir o cronograma de entrega dos produtos ou serviços nos *campi*. Licitar é um processo complexo. Na abertura das propostas nem todos os itens recebem lances e alguns ficam acima do preço de mercado; por isso nem todos os itens licitados são homologados. Além disso, após publicação do resultado da licitação é preciso emitir as notas de empenho, para posteriormente encaminhá-las aos *campi*, a quem compete a conferência e o envio aos fornecedores. Só então os fornecedores providenciam a entrega dos produtos, no prazo estipulado no edital. Para que a entrega dos produtos ou serviços nos *campi* ocorra no prazo estipulado no planejamento, faz-se necessário que os procedimentos na Reitoria se iniciem com bastante antecedência, pois em alguns casos é preciso, inclusive, repetir o processo licitatório. E para que o processo na Reitoria se inicie antecipadamente é preciso que os *campi* enviem suas planilhas com os itens planejados com a mesma antecedência. Isso requer um planejamento organizado por parte dos *campi*.

“Por ver tantos problemas e não querer passar por isso acredito que devemos montar uma Administração Pública que realmente saiba onde está indo. E outra coisa que nos levou também a querer o planejamento é que a própria lei de licitações e a legislação pública, ela exige que se tenha planejamento, não adianta você falar que vai comprar uma coisa pra daqui a trinta, sessenta dias, então o que nós percebemos é que ou você planeja e dispara

os processos nos períodos corretos para cumprir a lei e ou você vai está sempre apagando incêndio ou ficando alguma coisa sem fazer.” (E9)

Dando prosseguimento aos esforços de se consolidar a cultura de planejamento e para facilitar e organizar essa atividade no *campus* D, em 2010, os servidores da área de Tecnologia da Informação (TI) do *campus* desenvolveram o Sistema de Planejamento (SISPLAN) que controla todas as informações solicitadas pelos gestores integrantes da Reitoria. O sistema, que inicialmente visava atender apenas o referido *campus*, foi apresentado aos Pró-Reitores do IFET *alfa* que, interessados em sua aplicação, solicitaram alguns ajustes e o adotaram no planejamento para o ano de 2011 em toda a instituição. Outras instituições públicas do país interessaram-se pelo sistema e, como o interesse era crescente, o Reitor decidiu registrá-lo e o forneceu a outros órgãos.

Para E7, foi com o intuito de aperfeiçoar o monitoramento e aprimorar o controle às atividades de planejamento da instituição, que a gestão criou, ainda em 2011, a Coordenação de Monitoramento e Controle do Planejamento. A responsabilidade deste setor é colher as informações para auxiliar a gestão da Instituição em suas decisões nos processos de compras, no planejamento e na administração em geral. De acordo com E7, o setor é capaz, por exemplo, de informar o volume de recursos gasto pelos *campi* da Instituição por determinados períodos. O monitoramento realizado é apresentado a partir de relatórios, que subsidiam as reuniões para tomada de decisão, além de auxiliarem a elaboração de outros relatórios.

Quando questionado sobre as melhorias realizadas nos fluxos de processos a partir deste monitoramento, E8 respondeu que o trabalho do setor, por enquanto, limita-se ao acompanhamento da execução do planejamento e à elaboração de relatórios informando sobre esta execução. As melhorias podem surgir nos setores aos quais se destinam estes relatórios, porém não há ainda a

participação integrada do setor de monitoramento neste processo. E8 explica que o setor “avalia principalmente os processos, como que os processos são conduzidos. Então assim, falar que tem melhoria constante não tem não, isso aí não tem ainda não”.

Um fato recorrente observado é que, como os setores da Reitoria nem sempre conseguem atender às necessidades dos *campi*, estes, em virtude de suas peculiaridades e emergências, realizam a aquisição de produtos ou a contratação de serviços por meio de dispensas de licitação ou de adesão a Atas de Registro de Preços de outros órgãos.

Com o propósito de acompanhar esse tipo de contratação, a equipe de TI da Reitoria desenvolveu, ainda em 2010, o Sistema de Descentralização de Crédito (SIDECC), pelo qual é possível acompanhar os valores descentralizados em cada sub-elemento de despesa e evitar fracionamentos, atendendo à Lei de Licitações. O sistema serve também para dar conhecimento da finalidade, valores e objetivos da descentralização a todos os envolvidos no processo. O processo de descentralização se inicia com a inclusão no sistema, pelo Diretor de Administração e Planejamento, da descrição detalhada do item e com a aprovação desta inclusão pelo Diretor-Geral do *campus*. Posteriormente, o processo ocorre na Reitoria, onde o Diretor de Planejamento confere se o item estava planejado para o *campus* ou, caso não esteja, se há justificativa para essa alteração no planejamento. Feita a conferência, encaminha o processo ao Diretor de Orçamento, que verifica a classificação orçamentária da despesa e envia para que o Reitor analise a viabilidade de execução e retorne a ele, para executar a descentralização. Toda essa tramitação ocorre eletronicamente, no sistema. Após a liberação do recurso orçamentário, o *campus* emite a nota de empenho e adquire o produto ou contrata o serviço.

Diante da necessidade de controlar não só este processo, mas também a emissão de notas de empenho, as saídas e entradas de mercadorias, o *campus* D

desenvolveu o Sistema de Controle de Empenhos, Almoxarifado e Patrimônio (SCEAP). Após a implantação do sistema, alguns servidores de outros *campi* e da Reitoria souberam de sua existência e solicitaram ao Reitor que convocasse os servidores do *campus D* a apresentarem o sistema. Este sistema também foi implantado em todo o IFET *alfa*.

No final de 2010 licitou-se a aquisição de um sistema, ERP, que tem por objetivo integrar informações e facilitar o seu acesso por parte de servidores e da gestão do IFET *alfa*. A pretensão da gestão é de que, com a implantação deste sistema, as informações se tornem mais confiáveis e os serviços sejam prestados com maior rapidez. O contrato prevê que o software será reforçado com os processos desempenhados nos *campi* e com o conhecimento dos servidores. A empresa contratada e o IFET *alfa* estão em fase de levantamento dos processos para posterior parametrização do ERP. Previamente a etapa de levantamento de processos, fez-se necessário a integração dos servidores de toda a instituição, principalmente por causa da história de criação do IFET *alfa*, que agregou instituições muito distintas, com culturas, crenças, valores e práticas muito diferentes. Para isso, foram realizados encontros de formação de líderes e a implantou-se um sistema de gestão integrada, com o propósito de evitar maiores problemas quando do levantamento de processos.

A gestão eficiente dos riscos e a correta organização dos controles internos durante este processo são fundamentais para o sucesso na criação e implantação do ERP, pois o funcionamento do sistema depende do êxito em todas as fases deste trabalho. É preciso que os processos desenvolvidos na instituição sejam desempenhados corretamente, para que o seu levantamento conduza à boa estruturação do ERP. Se bem estruturado, o sistema ERP poderá converter-se em uma excelente ferramenta a serviço do sistema de controle interno e da auditoria da instituição.

Outro processo de gestão de riscos é a Ouvidoria, implantada pelo *Campus B* em 2007. Para o entrevistado E1, o setor, que funcionou inicialmente em fase de testes, se mostrou eficiente como uma ferramenta de avaliação do desempenho da gestão e como uma contribuição para o aperfeiçoamento dos controles internos. Por essa razão, a gestão do *Campus* decidiu mantê-la em funcionamento. Ainda de acordo com E1, a ideia de uma Ouvidoria institucional foi levada por ele às reuniões do Colégio de Dirigentes da Instituição.

Percebe-se que processos de gestão de riscos e de controles internos estão presentes na instituição, seja como um todo (como o caso do SIDEC e SISPLAN, por exemplo) ou de forma local (como SCEAP ou a Ouvidoria). Entretanto, as respostas dos servidores às questões relacionadas com a percepção dos processos de controle interno e gestão de riscos e aos fundamentos do controle interno evidenciam que a existência de processos desta natureza não é a regra para a maioria das atividades executadas e que também não estão presentes em todos os setores.

Arguidos sobre o conhecimento das atividades realizadas pelo setor em que atuam, os servidores responderam o seguinte:

Tabela 9 Você conhece e sabe desempenhar as atividades de competência do seu setor⁷

	Frequência	Percentual	Percentual Válido	Percentual Cumulativo
Válidos				
Somente as atividades de minha competência	14	12,0	12,0	12,0
Poucas atividades	7	6,0	6,0	17,9
Algumas atividades	3	2,6	2,6	20,5
A maioria das atividades	64	54,7	54,7	75,2
Todas as atividades	29	24,8	24,8	100,0
Total	117	100,0	100,0	

As respostas retratam um panorama favorável, pois evidenciam que 79,5% dos respondentes sabem desempenhar as atividades de seu setor em nível satisfatório e apenas 12% tem conhecimento restrito às atividades que desempenham.

Essa situação é ratificada pelas afirmações dos entrevistados.

E5 explica que, no setor sob sua responsabilidade, os servidores “*mais antigos*” têm domínio completo das atividades desempenhadas pelo setor e os demais servidores, que contam com menos de um ano de atuação no setor, estão em fase de aprendizagem, seja pela prática diária ou com a participação em cursos de capacitação.

Já E6 salienta que a rotatividade de servidores nos setores, quer pela aprovação em outros concursos ou por remoção para outros locais, dificulta um pouco esse processo, já que, em função dela o conhecimento “não fica tão em alto nível quanto deveria”. O entrevistado acrescenta que, em razão do volume de serviço dos setores sob sua responsabilidade, nem sempre é possível destinar

⁷ Baseado nos dados do Questionário I, anexo D.

um tempo para que os servidores lotados há mais tempo nestes setores treinem novos servidores para desempenhar múltiplas atividades, mas salienta que, “em grosso modo falando, as pessoas conhecem o que é o setor, sabem as atividades que o setor faz (sic), mas ainda falta um pouco de padronização em relação a isso”.

O entrevistado E7 explica que para que todos os servidores lotados em seu setor saibam realizar todas as atividades nele existentes, foi elaborada uma relação das atividades, na qual foram definidas as prioridades de cada servidor. De acordo com essa relação, estando ausente um servidor, outro deverá assumir a responsabilidade pela realização das atividades que a ele competem. Assim, todos os servidores têm que, necessariamente, conhecer todas as atividades realizadas.

De acordo com E4 o conhecimento das atividades e o “saber realizar todas, ou a maioria delas”, é fundamental para o bom andamento dos setores, o que se reflete no bom desempenho institucional. Segundo ele, nos setores sob sua responsabilidade são realizadas reuniões periódicas, nas quais o tema é amplamente discutido.

Quanto à segregação de funções, as respostas constam da Tabela 10.

Tabela 10 Segregação de funções no setor⁸

Há segregação de funções no seu setor?	Frequência	Percentual	Percentual Válido	Percentual Cumulativo
Não há segregação.	25	21,4	21,7	21,7
Em poucos processos há segregação.	32	27,4	27,8	49,6
Às vezes há segregação.	26	22,2	22,6	72,2
Na maioria dos casos há segregação.	23	19,7	20,0	92,2
A cada servidor compete uma função diferente no mesmo processo.	9	7,7	7,8	100,0
Total	115	98,3	100,0	
Dados inválidos	2	1,7		
Total	117	100,0		

Os dados indicam que a segregação de funções, um dos fundamentos do controle interno, é um item que merece atenção por parte da Auditoria Interna da instituição. Verifica-se que apenas 7,7% dos respondentes afirmam a existência da situação ideal, que é a segregação total das funções e que outros 19,7% indicam que a segregação está presente na maioria dos processos. A maioria dos respondentes classifica a segregação dos processos em um patamar indesejado, de presença regular (22,2%), pouca presença (27,4%) ou inexistência (21,4%), totalizando 71% das respostas totais e 72,2% das respostas válidas.

Na visão de E9 nem sempre é possível cumprir “à risca” essa determinação de segregação, dada a lotação de poucos servidores em determinados setores, em oposição à multiplicidade de tarefas de competência destes setores. No caso dos *campi* tal situação é ainda mais crítica, pois há casos de haver apenas um servidor lotado em cada setor. É utópico abordar a

⁸ Baseado nos dados do Questionário I, anexo D.

segregação de funções em uma realidade destas, em que a carência de pessoal é evidente.

Dando continuidade à caracterização do sistema de controle interno, analisou-se a existência de atos de controle nas tarefas desempenhadas pelos respondentes e em seus setores de atuação como um todo. Os resultados constam da Tabela 11.

Tabela 11 Atos de controle no setor/coordenadoria/departamento⁹

São desenvolvidos atos de controle nas atividades executadas em seu setor?	Frequência	Percentual	Percentual Válido	Percentual Cumulativo	
Em todas as atividades	15	12,8	12,9	12,9	
Na maioria das atividades	24	20,5	20,7	33,6	
Dados válidos	Em algumas atividades	28	23,9	24,1	57,8
Em poucas atividades	32	27,4	27,6	85,3	
Em nenhuma atividade	17	14,5	14,7	100,0	
Total	116	99,1	100,0		
Dados inválidos	1	0,9			
Total	117	100,0			

A maioria dos respondentes (84,6%) relatou a existência de atos de controle nas atividades de competência do setor em que atuam, ainda que em poucas (27,4%) ou algumas atividades (23,9%). A situação desejável para a consolidação de um sistema de controle interno, que é a presença de atos de controle em todas ou, ao menos, na maioria das atividades executadas, foi citada por 33,3% dos respondentes, dos quais 12,8% afirmaram a existência de atos de controle em todas as tarefas e 20,5% disseram haver atos de controle para a maioria das tarefas realizadas.

⁹ Baseado nos dados do Questionário I, anexo D.

Questionados sobre a existência de atos de controle nas atividades dos setores sob sua responsabilidade, todos os entrevistados responderam afirmativamente, destacando a importância de se estruturar melhor este controle para o bom andamento institucional.

Segundo E6 os atos de controle apresentaram melhorias desde a criação da instituição, mas ainda estão muito aquém do ideal. E8 salienta o grande número de atos praticados sem a conferência adequada e que “muitas vezes os servidores da instituição autorizam pagamento sem uma conferência adequada”; também, “muitas vezes não acompanham os relatórios de desempenho que foram gerados para eles”.

Outra situação é a chegada de processos no setor sem estarem devidamente instruídos, ou constando informações ou atos errôneos, o que demonstra falha no controle exercido nos setores em que os atos destes processos foram praticados. Esta situação foi citada por E4, E5 e E7. Para E4, grande parte destes erros são “erros bobos” facilmente evitáveis se houvesse controle efetivo por parte dos setores. A análise dos relatórios de auditoria evidencia alguns destes erros, como a falta de numeração de folhas de processos, falta de justificativa para compra de materiais e contratação de serviços, a ausência de assinaturas em solicitações diversas, entre outros.

Uma das formas de exercer o controle são os roteiros e trilhas, que, além de facilitarem o desempenho das atividades, possibilitam ao servidor verificar a conformidade da tarefa executada às normas e padrões institucionais, atuando como instrumentos de prevenção de riscos diversos. Roteiros de atividade constituem-se da metodologia de descrição das tarefas, com clareza e objetividade, de forma que, munido deste roteiro, qualquer servidor seja capaz de executar o processo definido. Trilhas de controle, ou *check-lists*, por outro lado, são esquemas utilizados para a conferência das atividades depois de praticadas, verificando sua adequação às leis e regulamentos.

Quanto aos roteiros de atividades os servidores foram questionados sobre sua existência nos setores em que atuam.

As respostas constam da Tabela 12:

Tabela 12 Roteiros para as atividades executadas no setor/ coordenadoria/ departamento¹⁰

Foram estabelecidos roteiros para as atividades executadas em seu setor/coordenadoria/departamento.	Frequência	Percentual	Percentual Válido	Percentual Cumulativo
Para nenhum processo	23	19,7	19,7	19,7
Para poucos processos	32	27,4	27,4	47,1
Para alguns processos	33	28,2	28,2	75,3
Válido Para muitos processos	21	17,9	17,9	93,2
Para todos os processos	8	6,8	6,8	100,0
Total	117	100,0	100,0	

Constata-se que 47,1% dos servidores têm uma percepção negativa do tema, dos quais 19,7% afirmaram não haver roteiros em seu setor e 27,4% reconheceram sua existência em poucos processos. A percepção de 28,2% dos respondentes situa-se em uma faixa de atenção, afirmando haver roteiros em alguns processos e a percepção positiva verifica-se apenas em 24,7% das respostas, das quais 17,9% disseram haver roteiros na maioria dos processos e 6,8% afirmaram existir roteiros em todos os processos.

Pode-se dizer que 75,3% dos respondentes expõem uma realidade bem aquém da ideal, que seria a existência de roteiros, se não em todos, ao menos na maioria dos processos, para facilitar os atos de controle e prevenir riscos na execução das tarefas.

¹⁰ Baseado nos dados do Questionário I, anexo D.

Quanto às trilhas de controle, os servidores foram questionados sobre sua necessidade para as atividades executadas e sua existência nos setores em que atuam. Também foram questionados quanto à importância destas trilhas para análise de riscos.

Para a análise destas variáveis optou-se pelo cruzamento de dados, de forma a enriquecer o exame, sendo possível comparar os dados obtidos nos questionamentos. Os resultados constam da Tabela 13, disposta a seguir:

Tabela 13 Prevenção dos riscos em tarefas e processos de seu setor por meio de trilhas de controle¹¹

Foram elaboradas trilhas de controle para as tarefas (em %)	As tarefas necessitam de trilhas de controle. (check-lists) (em %)			Total
	Percepção negativa	Percepção neutra	Percepção positiva	
Percepção negativa	4,4	1,8	39,4	45,6
Percepção neutra	0,0	8,8	7,9	16,7
Percepção positiva	0,9	0,8	36	37,7
Total	5,3	11,4	83,3	100

A percepção positiva quanto à necessidade de trilhas de controle para os processos desempenhados no setor dos respondentes foi identificada em 83,3% dos casos, outros 11,4% apresentaram uma percepção neutra e 5,3% apresentaram uma percepção negativa.

Quanto à existência de trilhas de controle, 45,6% revelaram uma percepção negativa, 16,7% uma percepção neutra e 37,7% uma percepção positiva.

As respostas ao questionário denotam que, embora 45,6% das tarefas não possuam *check-lists*, apenas 5,3% do total de respondentes considerou

¹¹ Baseado nos dados do Questionário I, anexo D.

desnecessária sua existência. Para 86,4% dos que negaram a existência de trilhas, elas seriam necessárias para as tarefas que executam.

A necessidade de *check-lists* também foi citada por 47,3% dos respondentes indiferentes à elaboração de trilhas para as tarefas que executam e por 95,5% dos que concordaram com sua existência.

Quanto aos 11,4 % indiferentes em relação à necessidade de trilhas de controle, 15,8% negam sua existência, 77,2% são indiferentes também quanto a ela e 7% admitem existir trilhas para as tarefas em seu setor.

Estes dados revelam uma realidade de considerável deficiência na oferta de trilhas frente à demanda por este mecanismo de controle, o que pode comprometer a eficiência da atuação do sistema de controle interno da instituição. Grande parte das tarefas é executada sem que haja um esquema de conferência para redução dos riscos nos processos. A existência de um plano de checagem e validação dos dados é um dos pressupostos para a consolidação de um sistema de controle interno e é recomendável que sua implantação integre a lista de prioridades da gestão do IFET *alfa*.

Essa implantação já se iniciou em alguns setores na Reitoria e nos *campi* B e D, mas é importante que se solidifique e estenda ao instituto como um todo, para fortalecer o sistema de controle interno da instituição e facilitar o trabalho de verificação deste controle, realizado pela auditoria. O sistema de controle interno é uno, indiviso e não um setor ou departamento fragmentado, de função distinta em cada *campus*; não há porque se falar em fragmentação de sua forma de atuação, portanto.

Os entrevistados E1, E4 e E9 explicam que, embora alguns setores sob sua responsabilidade façam o uso de trilhas para a conferência das atividades que realizam, este uso está restrito a algumas atividades específicas e também não é a realidade para a maioria dos setores. Quanto a roteiros, E1 e E9 dizem

não ser a prática nos *campi* sob sua responsabilidade e E4 reconhece sua existência para poucas atividades e processos, nos setores a ele subordinados.

E8 admite a utilização de trilhas para todas as atividades de competência de seu setor, assim como de roteiros para a realização da maioria das atividades. Segundo E6, “No [setor de] contratos e suprimentos a gente tenta fazer isso por meio de roteiros, a gente tem uma montagem padrão de processo... a gente verifica esse padrão por meio de *check-list*”.

E2 e E3 concordam que a utilização de trilhas limita-se a algumas áreas e que nem sempre abrange todos os processos destas áreas. De acordo com E2, a maioria das áreas não utiliza *check-list*. “Na administração, apenas licitação, planejamento e financeiro que [utilizam] sim”. Estas foram as mesmas áreas citadas por E3, que acrescentou o emprego de trilhas na área de Gestão de Pessoas, nos processos de admissão de pessoal, requerimentos de auxílios diversos, entre outros.

Com relação à qualidade dos *check-lists*, foi analisada a percepção dos respondentes que apresentaram percepção positiva quanto à existência de trilhas de controle para as tarefas de seu setor:

Tabela 14 Prevenção dos riscos em tarefas e processos desempenhados pelo seu setor por meio de trilhas de controle II¹²

Foram elaboradas trilhas de controle (em%)	As trilhas de controle possibilitam a análise dos riscos nas atividades. (em%)			Total
	Percepção negativa	Indiferente	Percepção positiva	
Percepção positiva	0,0.	4,8.	95,2	100

A qualidade das trilhas existentes é satisfatória, conforme salientam 95,2% dos respondentes. Isto representa um fator positivo, pois evidencia que

¹² Baseado nos dados do Questionário I, anexo D.

não será preciso reestruturar esta atividade de controle onde o monitoramento de riscos já existe, é preciso apenas criar novas trilhas para acompanhar as tarefas e processos que hoje não são monitorados.

Outro ponto analisado para a caracterização do sistema de controle interno da Instituição foi da realização de reuniões setoriais periódicas, para a avaliação dos resultados. Reuniões para avaliação dos resultados, se bem conduzidas e estruturadas, são um forte instrumento de controle, útil para revelar a eficiência dos resultados obtidos e contribuir para o aumento desta eficiência nos novos trabalhos desenvolvidos.

Arguidos sobre a ocorrência de reuniões em seus *campi* ou nos setores sob sua responsabilidade, os gestores responderam afirmativamente, à exceção do entrevistado E5, que atribui essa ausência à equipe reduzida e a grande volume de trabalho existente, muito superior à capacidade do setor de executá-lo. Segundo ele, o gerenciamento de riscos é feito de maneira pontual. Identificada a falha do servidor, ele é instruído conforme a maneira correta e acompanhado, “uma ou duas vezes, até aprender... a partir daí, ele caminha sozinho... quando a gente verifica outra falha, outro servidor é a mesma coisa de novo...”.

E8 explica que o objetivo das reuniões é, além de avaliar os resultados obtidos, aperfeiçoar novos resultados, por meio da redistribuição do trabalho entre os servidores dos setores a ele subordinados:

“A gente faz reuniões periódicas. Então, essa semana mesmo nós fizemos uma reunião de avaliação de resultados e redistribuição das tarefas... objetivando assim, descobrir o que ‘tá’ travando o processo... uma discussão nossa mesmo, ‘você acha que você está pesado [o seu trabalho]?’ Então, com isso a gente está buscando uma divisão de tarefas mais igualitária.”

E6 ressalta que, entretanto, não uma periodicidade definida para as reuniões nos setores a ele subordinados; as reuniões acontecem segundo a necessidade. Também salienta que nem sempre as reuniões são realizadas com a presença de todos os servidores do setor, algumas vezes são reuniões com os coordenadores:

“Eu não digo que tenha uma periodicidade padrão, uma periodicidade fixa, mas são realizadas sim, às vezes não com toda a equipe, mas com os coordenadores principalmente, às vezes são reuniões agendadas, às vezes são reuniões esporádicas, que é necessário reunir para definir tal processo, esse processo não está andando, esse resultado ficou comprometido... às vezes tal licitação, tem que fazer uma reunião em relação a ela, então é feita essa reunião, fez uma modificação que vai impactar os outros modelos de licitações? O coordenador passa para a equipe que o modelo do edital mudou, o modelo do contrato mudou em relação a isso, em relação aquilo, o porquê disso...”

Para E7 as reuniões muitas vezes são informais, aproveitando-se da oportunidade. E1 destaca a importância das reuniões *para* “alinhamento das condutas”, E4 fala de sua importância dentro do modelo de gestão participativa que a instituição vem adotando e E9 acrescenta que “não é possível se falar na administração pública moderna sem falar em reuniões de avaliação dos resultados, tanto em nível de equipe quanto em nível de coordenação e gestão”.

As respostas ao questionário corroboram a afirmativa dos gestores e apresentam um cenário interessante, conforme consta da Tabela 15.

Tabela 15 Em seu setor há reuniões para avaliação dos resultados obtidos¹³

	Frequência	Percentual	Percentual Válido	Percentual Cumulativo	
Nunca	19	16,2	16,5	16,5	
Anualmente	31	26,5	27,0	43,5	
Dados válidos	Semestralmente	36	30,8	31,3	74,8
Bimestralmente	16	13,7	13,9	88,7	
Mensalmente	13	11,1	11,3	100,0	
Total	115	98,3	100,0		
Dados inválidos	2	1,7			
Total	117	100,0			

Embora 16,2% dos respondentes tenham afirmado nunca haver reuniões para avaliação dos resultados em seu setor, a triangulação com os dados obtidos pela análise documental (relatórios de gestão, memorandos diversos), entrevista com gestores e observação participante leva à conclusão que boa parte deste percentual deve-se ao fato de não haver a definição de um calendário de reuniões, haver reuniões informais e não haver exposição clara dos objetivos das reuniões. Tal fator reforça a afirmação já discutida neste estudo de problemas na comunicação organizacional a serem enfrentados pela instituição.

A maioria dos entrevistados (82,1%), entretanto, apresentou uma percepção positiva sobre o tema, reconhecendo a existência de reuniões ao menos anualmente, como relataram 26,5%, bimestralmente, como afirmaram 16% ou mensalmente, opinião de 13%. Predomina a percepção que aponta para reuniões semestrais, conforme 30,8% das respostas.

Não há uma periodicidade ideal para reuniões de avaliação dos resultados da gestão, já que diversos fatores devem ser considerados. O desejável é que haja pelo menos uma reunião anual, na qual sejam discutidos os objetivos da instituição e o alcance destes objetivos (tanto em percentuais quanto

¹³ Baseado nos dados do Questionário I, anexo D.

qualitativamente) para que seja elaborado o planejamento do ano seguinte. Compete a cada dirigente de setor avaliar a necessidade de realização de reuniões com seus subordinados, de acordo com a realidade de cada uma das áreas da instituição.

Traçados os principais aspectos sobre o sistema de controle interno da instituição pesquisada, interessa abordar o papel da Auditoria Interna neste sistema, apresentar a percepção de auditores e gestores sobre o tema, para discutir o acompanhamento das funções de controle interno com foco no princípio da eficiência.

Para isto, é imprescindível caracterizar-se a atividade de Auditoria Interna da instituição.

4.3 Caracterização da Auditoria Interna

A caracterização da Auditoria Interna foi possível por meio da análise de documentos oficiais da instituição, como o Estatuto e o Regimento, pelo exame de memorandos, relatórios de auditoria, planos de atividade e diversos papéis de trabalho e pela análise das respostas a entrevistas realizadas com auditores e gestores.

O setor de Auditoria Interna do IFET *alfa*, assim como os setores de Auditoria Interna dos demais órgãos e entidades da Administração Pública Federal Indireta, além de responsável pelo fortalecimento da gestão e racionalização das ações de controle da organização é também unidade de apoio ao Sistema de Controle Interno e ao Controle Externo exercido pelo Tribunal de Contas da União, de acordo com o estabelecido pelo Decreto 3591/00, pelo Manual do Sistema de Controle Interno e pela legislação institucional.

Embora atue dentro da instituição, a unidade possui relativa autonomia e independência, pois tem sua forma de trabalho disciplinada pela legislação

estranha à instituição, que a remete ao sistema de controle governamental. Tal conjuntura resulta em uma dupla subordinação do setor. Enquanto há subordinação administrativa da unidade ao Reitor do IFET *alfa*, a subordinação técnica e normativa dá-se perante a Controladoria-Geral da União (CGU).

Neste ponto reside uma das queixas dos auditores, como relata o entrevistado E3:

“Você é o auditor interno, você tem que dar obediência em primeiro lugar ao reitor, e eu tenho falado várias vezes quando eu encontro com a CGU da seguinte forma: ‘Quem é que é meu chefe? CGU, TCU, Reitor, Controladoria Geral do MEC?’ Por que todo mundo manda, e a gente fica fazendo serviço de todo mundo, e no final acaba que o seu mesmo você fica perdido, e acaba parecendo que você não fez nada.”

Outra queixa dos auditores é quanto à escassez de pessoal, frente o acompanhamento que a Instituição demanda. O entrevistado E2 explica que as atividades que necessitam de acompanhamento são muito superiores à realidade da Auditoria Interna atualmente, o que exige, por parte do auditor, a capacidade de visualizar onde se concentram os maiores riscos, monitorando estas atividades em detrimento das demais. Para E3, a auditoria “está como os bombeiros, apagando incêndio em todas as áreas”.

Esta falta de pessoal foi reconhecida por parte dos gestores entrevistados, como E1, E3 e E8, que sugeriram a designação de um auditor para cada *campus* e E4 que destacou a necessidade imediata de ampliação da equipe de auditores, mas também citou a indispensabilidade de capacitação da equipe existente. Também foi citada por E5, para quem “é visível que a auditoria hoje não dá conta de todo trabalho” e E6, que comenta a deficiência da auditoria “em relação à equipe. Equipe de auditores. Só tem um auditor na reitoria e temos

mais dois auditores nos campi, [sendo que] temos hoje dez campi em funcionamento e está para terem mais campi [em funcionamento] até o final do ano”.

A percepção dos respondentes corrobora esta necessidade, como se observa pelas respostas extraídas do questionário:

“Não possuímos esse setor em nosso *campus*, as respostas acima foram baseadas no acompanhamento da coordenação superior à que atuo (sic).

É um trabalho muito importante para orientação e melhoria dos processos, além de evitar erros. Entretanto os auditores ficam na Reitoria e não há contato com os setores do *campus* (pelo menos do meu).

Aqui somos um *campus* avançado não temos, formalizado, um grupo de Auditoria Interna.

Conheço a finalidade do sistema de controle interno e gostaria muito de ver a Auditoria Interna, realmente, atuante dentro da Instituição. Atualmente, o Controle Interno está deficiente por falta de funcionários.

Infelizmente existe apenas um auditor. Normalmente essa pessoa está envolvida com as auditorias realizadas pelo CGU e TCU. Com isso, não tem tempo hábil para dar assistência aos processos internos.

Há ainda grande necessidade de aumento do número de servidores que fazem parte da equipe de auditoria.

Por ser um *campus* com volume muito grande de atividades tanto administrativas, quanto financeiras e produtivas, apenas um auditor é insuficiente para cobrir todos os processos gerados.

É necessário que se providenciem mais auditores para os *campi*.

O setor de Auditoria da Reitoria está com carência de pessoal, tendo em vista a grande demanda que este órgão possui.”

Essa deficiência também é identificada quando se compara o número de unidades orçamentárias – onze – com o total de auditores da Instituição. Mesmo que não existam auditores em todos os *campi*, seu número deve ser adequado ao volume de trabalho existente. A composição atual da Auditoria Interna do IFET *alfa* é apresentada pela Tabela 16:

Tabela 16 Composição da Auditoria Interna

Estrutura	Nº de servidores	Formação
Coordenação de Auditoria	02 (coordenador de auditoria e secretária)	Bacharelado em Contabilidade com especialização em Consultoria e Licenciatura em Letras com especialização em Administração Pública
Auditoria <i>Campus B</i>	01 (Auditor)	Bacharelado em Contabilidade com especialização em Administração Pública
Auditoria <i>Campus D</i>	01 (Auditor)	Bacharelado em Direito com especialização em Auditoria Governamental

A estruturação da Auditoria Interna do IFET *alfa* deu-se a partir da incorporação das auditorias internas das autarquias existentes, isto é, dos *campi* A e B, e pela realização, em 2008, de concurso público, pelo qual se admitiu dois novos auditores. Os dois auditores internos das antigas autarquias são servidores de outros cargos da estrutura da instituição e detentores de cargos comissionados dentro da Auditoria Interna.

O auditor do *campus A* foi exonerado da função de auditor daquele *campus* e nomeado coordenador de auditoria do IFET. Com seu deslocamento para a Reitoria, o *campus* deixou de ter auditor, já que não houve nomeação de outro servidor para a função.

Em 2012, um dos auditores deixou a equipe, ao ser aprovado em outro concurso público.

Assim, a Auditoria Interna compõe-se atualmente de quatro servidores, sendo dois na Reitoria (um auditor e uma secretária), um auditor no *Campus B* e outro auditor no *Campus D*.

Pelo estatuto e regimento atuais, elaborados em conformidade com o disposto pelo Decreto 3591/00, que regulamenta o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e pelo Manual de Controle Interno do Poder Executivo Federal, a Auditoria Interna do IFET *alfa* é um órgão setorial pertencente à estrutura organizacional da Instituição e de assessoria direta ao Reitor, que tem por objetivo a verificação do desempenho da gestão, com o intuito de comprovar a legalidade e a legitimidade dos atos e examinar os resultados institucionais sob o prisma da economicidade, eficácia e eficiência da gestão (orçamentária, financeira, patrimonial ou de pessoal) e o acompanhamento do cumprimento das metas do Plano Plurianual no contexto institucional, com o intuito de comprovar a conformidade de sua execução.

Também se caracterizam como objetivos da Auditoria Interna a atuação preventiva, buscando minimizar ou evitar a ocorrência de falhas e impropriedades que comprometam a gestão da instituição; o exame da prestação de contas anual da instituição, de tomadas de contas especiais e a emissão de parecer prévio sobre as contas e a assessoria aos órgãos da Reitoria e demais unidades nas matérias inerentes à sua área de atuação.

A Auditoria Interna tem ainda por objetivos a elaboração e o exame de normas e manuais de procedimentos que abordem matérias relativas ao controle interno; a representação da Instituição junto aos órgãos do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (SCI/PEF) e ao Tribunal de Contas da União (TCU), bem como cooperação com estes órgãos no exercício de sua missão institucional; o acompanhamento da execução de recomendações próprias ou

emitidas pelos órgãos de controle interno e externo e a busca pela integração com estes órgãos de controle, com o fito de atualizar e implantar novos conhecimentos técnicos.

Figuram ainda como finalidades da Auditoria Interna a assessoria aos gestores da instituição no acompanhamento da execução dos programas de governo, com o intuito de conferir o nível de execução das metas, o alcance dos objetivos e a adequação do gerenciamento; a verificação da execução do orçamento da organização, para comprovar a conformidade da execução com os limites e destinações estabelecidas na legislação pertinente; a orientação subsidiária aos dirigentes da instituição quanto aos princípios e às normas de controle interno.

Em atendimento a estas finalidades sujeitam-se à análise pela Auditoria Interna a aplicação dos recursos transferidos pelo governo federal; execução dos planos, programas, projetos e atividades que envolvam aplicação de recursos públicos federais; os contratos firmados pela Administração com entidades públicas, empresas privadas e pessoas físicas para prestação de serviços, consultoria, execução de obras e fornecimento de materiais; os processos de licitação, dispensas e inexigibilidades. Também serão objetos de exame pela auditoria os instrumentos e sistemas de guarda, conservação e controle dos materiais e dos bens sob responsabilidade da Instituição; os processos de Tomada de Contas Especial, sindicâncias e processos administrativo-disciplinares; os processos de admissão de pessoal e os de concessão de aposentadoria e pensão, de diárias, passagens e suprimento de fundos e de prestação de contas anual, assim como os convênios de receita, despesa e cooperação técnica com entidades públicas e empresas privadas; os sistemas informatizados, os controles administrativos e as denúncias feitas contra a Instituição.

Com relação às normas e procedimentos adotados pela Auditoria Interna, o referido Manual estabelece que:

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 (BRASIL, 2001).

Igualmente, de acordo com o Manual, a unidade de Auditoria Interna deve estruturar-se com a logística adequada, tanto em recursos humanos quanto materiais, com o intuito de fortalecer a gestão e racionalizar as ações de controle, como também apoiar os órgãos do SCI/PEF.

Embora preste assessoramento à gestão da instituição, a unidade de Auditoria Interna se sujeita à orientação normativa e supervisão técnica do SCI/PEF, por essa razão, a nomeação, designação, exoneração ou dispensa do Coordenador de Auditoria será submetida à aprovação da CGU.

O ideal é que Auditoria Interna vincule-se ao conselho de administração ou órgão colegiado equivalente, ou quando a instituição não contar com tal órgão, subordine-se ao seu dirigente máximo, vedado à delegação a outro dirigente.

Sua atuação é avaliada pela CGU, com o objetivo de verificar se obedece aos requisitos técnicos definidos na legislação e as suas atividades devem guardar semelhança às exercidas pelo SCI/PEF e, por estar inserida na estrutura organizacional da instituição, devem incluir ações específicas e tempestivas. Dessa forma, é dever da auditoria a comunicação tempestiva à Secretaria Federal de Controle Interno, de fatos irregulares, que causem prejuízo ao erário, após dar ciência à gestão e esgotadas todas as medidas administrativas de correção para ressarcir a instituição, sob pena de responsabilidade solidária.

Também é responsabilidade da Auditoria Interna a elaboração o Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna (PAINT) para o exercício seguinte, bem como o Relatório Anual de Atividade da Auditoria Interna (RAINT), a serem encaminhado à unidade da CGU a que estiver jurisdicionado, para efeito de integração das ações de controle. Cabe à auditoria, ainda, a verificação da consistência e a autenticidade dos atos de aposentadoria, pensão e admissão de pessoal e dos dados e informações que comporão as contas da Presidência da República.

Por fim, compete à Auditoria Interna propor mecanismos para o exercício do controle social sobre as ações da instituição, quando couber, bem como a adequação dos instrumentos de controle social em atividade.

Com base nestas competências, atualmente a Auditoria Interna do IFET *alfa* realiza auditorias operacionais (*in loco* nas unidades do IFET *alfa* em que há auditores e à distância nas demais unidades) e auditorias especiais a partir de demandas da CGU, do TCU e da Reitoria; presta apoio à CGU, ao TCU e demais órgãos de controle durante auditorias, fiscalizações e outros trabalhos de controle na instituição, responde às diligências destes órgãos de controle e realiza trabalhos de assessoria à gestão.

As auditorias operacionais, que são a rotina de trabalho da Auditoria Interna do IFET, têm por finalidade verificar a regularidade dos procedimentos administrativos no âmbito de suas unidades e avaliar a eficiência da gestão, fornecendo informações que auxiliem na avaliação e aperfeiçoamento dos controles internos, no intuito de preservar os interesses da Instituição.

Ao final de cada exercício a Auditoria Interna elabora seu PAINT para o exercício seguinte, contendo as ações de controle a serem realizadas, em consonância com os objetivos e finalidades do setor. Este plano é submetido à CGU para análise e proposta de alteração, caso seja necessário. Após aprovação pela CGU, o PAINT é submetido à aprovação do Reitor do IFET *alfa*.

No início do exercício seguinte, a auditoria elabora o RAINT, com o detalhamento das atividades executadas no ano anterior, identificando-se as atividades descritas no PAINTE e que por alguma razão não foram realizadas, com as justificativas para a não execução e as atividades realizadas durante o exercício que não contemplados no PAINTE. O RAINTE é submetido à apreciação da CGU, que, após análise, agenda uma reunião para apresentação formal de seu conteúdo, na qual a Controladoria pode levantar questões relacionadas ao trabalho efetuado.

Arguidos sobre a forma de trabalho ao longo do exercício os auditores responderam que trabalham seguindo o PAINTE elaborado e atendem às diversas demandas que surgem ao longo do exercício. Para cumprir as atividades planejadas, ambos afirmaram que realizam visitas aos setores em que os processos alvos de auditoria são desempenhados.

Percebe-se divergência entre a percepção de auditores e auditados nesse ponto, bem como nas questões a ele relacionadas. Pode-se atribuir tal divergência à ausência de acompanhamento direto das atividades por auditor em 75% das unidades do IFET *alfa*, afirmação corroborada pela análise do conjunto de dados utilizados nesta pesquisa.

Nessas unidades, a maioria dos respondentes não tem conhecimento da existência e atuação da Auditoria Interna ou teve contato com a equipe de auditores da instituição. Outros, só possuem esta noção em razão de contatos com o Coordenador de Auditoria do Instituto que, ao realizar auditoria das atividades nos *campi* (à distância) por meio de sistemas informatizados, solicita-lhes as informações que julga necessário.

Veja-se a Tabela 17, que apresenta a percepção dos respondentes quanto à realização de auditoria nos setores em que estão lotados.

Tabela 17 A Auditoria Interna realiza auditagem nas atividades desempenhadas em seu setor¹⁴

	Frequência	Percentual	Porcentagem válida
Percepção negativa	94	80,34%	80,3%
Faixa de atenção	13	11,11%	11,1%
Percepção positiva	10	8,55%	8,5%
Total	117	100,00%	100,0%

Verifica-se que 80,34% dos respondentes nunca ou raramente passaram por auditagem nas atividades que desempenham o que expõe os resultados institucionais a severos riscos de falhas em sua execução ou ainda a problemas mais graves, que podem comprometer a eficiência da gestão e resultar em danos ao erário. Na faixa de atenção encontra-se a percepção de 11,11% dos respondentes, os quais afirmaram que seus setores às vezes passam por auditagem. Apenas 8,55% dos respondentes disseram que seus setores são auditados com frequência.

Como base nestes dados, para realizar uma avaliação mais aprofundada do trabalho realizado pela Auditoria Interna, optou-se por examinar as respostas do grupo de servidores lotados nos locais em que há auditor.

Os resultados são apresentados na Tabela 18, e correspondem à percepção dos servidores lotados na Reitoria, *Campus B e D*.

¹⁴ Baseado nos dados do Questionário I, anexo D.

Tabela 18 A Auditoria Interna realiza auditoria em suas atividades desempenhadas em seu setor (*Campus B, D e Reitoria*)¹⁵

Classe de percepção	Respostas	Frequência	Porcentual	Porcentagem válida
Percepção negativa	Nunca	16	34,8	34,8
	Raramente	14	30,4	30,4
Faixa de atenção	Às vezes	6	13,0	13,0
	Frequentemente	8	17,4	17,4
Percepção positiva	Sempre	2	4,3	4,3
	Total	46	100,0	100,0

Quarenta e seis servidores, dos 117 respondentes ao questionário, informaram como lotação uma das unidades que possuem auditor interno. Destes, 34,8% afirmaram que as atividades de seu setor nunca passaram por auditoria e 65,2% confirmaram a percepção dos auditores, reconhecendo a auditoria nas atividades desempenhadas em seu setor. Entretanto, 30,4% dos respondentes, embora admitindo a auditoria, apresentaram uma percepção negativa, ao afirmar que seu setor raramente sofre auditoria.

A percepção de outros 13% situa-se na faixa de atenção, com a afirmação de que os auditores às vezes auditam seus setores. Apenas 21,7% apresentaram uma percepção positiva quanto à auditoria, afirmando que suas atividades sofrem auditoria sempre (4,3%) ou frequentemente (17,4%).

De acordo com os auditores, este cenário deve-se principalmente à equipe reduzida, que visivelmente não consegue acompanhar o volume da demanda por seus serviços.

A análise das variáveis que compõem o fator contribuição da Auditoria Interna para os setores apresenta resultados que corroboram essa concepção, conforme se vê pela Tabela 19.

¹⁵ Baseado nos dados do Questionário I, anexo D.

Tabela 19 Contribuição da Auditoria Interna para melhorias nos setores ¹⁶

Para que a Auditoria Interna possa contribuir para melhorias em seu setor/coordenadoria/departamento.		Frequência	Percentual
[É necessário maior acompanhamento e monitoramento das atividades]	Percepção negativa	1	2,17%
	Percepção neutra	1	2,17%
	Percepção positiva	44	95,65%
	Total	46	100,00%
[É necessária orientação mais efetiva e contínua por parte dos auditores]	Percepção negativa	1	2,17%
	Percepção neutra	2	4,35%
	Percepção positiva	43	93,48%
	Total	46	100,00%
[É necessário que haja mais auditorias periódicas nos setores]	Percepção negativa	0	0,00%
	Percepção neutra	3	6,52%
	Percepção positiva	43	93,48%
	Total	46	100,00%

Quarenta e quatro respondentes, 95,65% do total, apresentaram uma percepção positiva quanto à necessidade de maior acompanhamento e monitoramento das atividades pela Auditoria Interna, contra apenas 2,17% de respondentes com percepção neutra e o igual percentual de percepção negativa.

Para 93,48% dos respondentes, é necessária também mais orientação efetiva e contínua por parte dos auditores. Neste aspecto, 4,35% expressou uma opinião neutra e 2,17% uma visão negativa.

Quanto à necessidade de mais auditorias periódicas, não houve percepção negativa, a percepção neutra respondeu por 6,52% dos casos e a percepção positiva pelos 93,48% restantes.

A necessidade de ação mais presente da auditoria foi citada na análise de outras variáveis, nas quais se identificou como causa principal desta carência a falta de pessoal da qual sofre o setor. O anseio por acompanhamento mais efetivo e contínuo e por mais auditorias periódicas acentuam esta ideia. As três

¹⁶ Baseado nos dados do Questionário I, anexo D.

carências podem resumir-se em apenas uma, a necessidade de maior presença da Auditoria Interna nos setores. Tal presença, porém, para traduzir-se em resultados positivos deve ser efetiva, de qualidade, o que demanda preparação dos auditores e bom nível de conhecimento dos temas ligados à atividade auditada.

A carência de pessoal na equipe de auditoria interna é ratificada pela percepção dos gestores entrevistados sobre a participação da Auditoria Interna nos setores a eles subordinados.

E1 afirma que, ao longo do ano, a Auditoria Interna acompanha atividades em todos os setores administrativos, mas salienta que, no dia-a-dia, os setores cujas atividades envolvem maior risco são priorizados, em função de ser apenas um servidor para realizar todas as funções de auditoria.

Para E5 é imprescindível um maior acompanhamento da Auditoria Interna na área de gestão de pessoas, para prevenir e corrigir erros nos procedimentos.

E6 ressalta que essa carência de pessoal prejudica o cumprimento dos objetivos da auditoria a contento, “por que às vezes a gente não consegue estar tendo respostas no tempo certo por que não tem equipe para fazer esse acompanhamento”.

Na visão de E8 os resultados dos setores sob sua responsabilidade poderiam ser aperfeiçoados, se a auditoria tivesse condições, em termos de equipe, de assessorá-los mais efetivamente e de realizar auditorias preventivas, no decurso dos processos e não depois de encerrados.

E9 vê a auditoria preventiva como “mais importante” que a corretiva, uma vez que, agindo preventivamente, a auditoria permite à gestão atacar tempestivamente a falha identificada, evitando desperdício de recursos e otimizando o trabalho realizado.

Questionados quanto à qualidade da auditoria realizada, ambos os auditores responderam que as recomendações da auditoria contribuem para melhorar o desempenho dos servidores nas atividades auditadas e que o trabalho da Auditoria Interna melhora a gestão dos riscos e permite o alinhamento entre o desempenho dos processos e o cumprimento das metas dos programas, possibilitando o atendimento ao princípio da eficiência.

Tal percepção harmoniza-se com a percepção dos servidores cujos setores já passaram por auditoria, conforme se percebe pela análise da Tabela 20. Para a percepção quanto ao resultado dos trabalhos da auditoria nos setores, foram consideradas as respostas dos 30 servidores que reconheceram a realização de auditoria nas atividades de seu setor.

Tabela 20 Qualidade da auditoria realizada nos setores¹⁷

Quanto aos trabalhos da auditoria em relação ao seu setor/coordenadoria/departamento.	A Auditoria Interna realiza auditoria em seu setor (Total)	
[A auditoria tem contribuído para melhoria na qualidade das atividades desempenhadas em seu setor.]	Percepção negativa	3,33%
	Percepção neutra	23,33%
	Percepção positiva	73,33%
	Total	100,00%
[O trabalho realizado pela auditoria possibilita identificar e avaliar riscos nas atividades.]	Percepção negativa	3,33%
	Percepção neutra	36,67%
	Percepção positiva	60,00%
	Total	100,00%
[O auditor demonstra conhecimento sobre o trabalho realizado.]	Percepção negativa	16,67%
	Percepção neutra	40,00%
	Percepção positiva	43,33%
	Total	100,00%

¹⁷ Baseado nos dados do Questionário I, anexo D.

Verifica-se que 73,33% dos respondentes deste grupo apresentaram uma percepção positiva no que se refere à contribuição das auditagens realizadas para a melhoria na qualidade das atividades de seu setor, contra apenas 3,33% cuja percepção foi negativa.

A avaliação dos riscos por meio da auditoria foi reconhecida por 60% dos respondentes e negada por 3,33%. Requer atenção a faixa de percepção neutra, que atingiu mais de um terço dos respondentes. É preciso que a Auditoria Interna avalie a forma de comunicação de sua equipe com os demais servidores durante as auditagens e as formas de apresentação dos resultados destas, de forma que possam demonstrar, com clareza, a relação direta entre as ações de auditoria e a avaliação dos riscos nos processos.

Vejam-se duas situações apresentadas Tabela 21, extraídas dos sistemas informatizados existentes na Instituição.

Tabela 21 Relação entre a atividade auditada e o risco avaliado

Atividade auditada	Situação fática	Riscos avaliados (rol exemplificativo)
Concessão de diárias e passagens	Pagamento de 0,5 diárias ao servidor Y, pela viagem do <i>Campus A</i> à Reitoria	Observância à segregação de funções no processo de pagamento; observância à legalidade.
Dispensa de licitação	Locação de gerador de energia para o <i>campus D</i> .	Formalismo; observância à necessidade e legalidade.

Fonte: Baseado em SIDEC

O quadro foi elaborado, a título de exemplo, como uma forma de apresentação dos resultados, que vincula as ações executadas aos processos existentes e identifica os riscos avaliados na auditoria.

A percepção dos auditados quanto ao conhecimento do auditor sobre o trabalho realizado foi positiva em 43,33% das respostas; em 40,00%, neutra e negativa em 16,67% dos casos.

Por parte dos auditores entrevistados, a percepção de ambos quanto ao conhecimento do trabalho foi positiva. Os auditores consideraram satisfatório seu grau de conhecimento geral e destacaram a leitura de leis, normativas internas e documentos diversos da área auditada como preparação para a auditoria, além da análise dos resultados e cumprimento de recomendações de auditorias anteriores.

Os gestores entrevistados também avaliaram o nível de conhecimento dos auditores como sendo satisfatório.

O alto índice de neutralidade pode estar ligado à informalidade de boa parte das atividades dos auditores e à falta de profissionalização do trabalho da Auditoria Interna.

A informalidade identifica-se pela resposta de auditores e gestores a alguns tópicos do roteiro de entrevistas, em especial aos tópicos relacionados com a emissão de relatórios e pareceres técnicos pela Auditoria Interna.

Sobre esse item, o contexto institucional delineado pelas respostas ao questionário está descrito na Tabela 22.

Tabela 22 A Auditoria Interna emite relatórios informando ao seu setor o resultado das auditagens realizadas¹⁸

	Classe de percepção	Classe de resposta	Frequência	Porcentagem
[Frequência dos relatórios]	Percepção negativa	Nunca	4	13,33%
		Raramente	6	20,00%
	Faixa de atenção	Às vezes	12	40,00%
		Percepção positiva	Frequentemente	6
	Sempre		2	6,67%
Total			30	100,00%

A informalidade das ações da equipe de auditoria é nitidamente destacada pelos dados expressos na tabela. Dez dos trinta respondentes que confirmaram a realização de auditoria em seus setores, isto é, 33,33% dos casos, demonstraram uma percepção negativa quanto à emissão de relatórios, dos quais 13,33% afirmaram que a Auditoria Interna nunca emitiu relatórios com o resultado das auditagens. Doze pessoas, 40% do total, revelaram uma percepção na faixa de atenção, reconhecendo a emissão de relatórios pela Auditoria Interna apenas eventualmente. Apenas oito pessoas, 26,67% do total, apresentaram percepção positiva quanto ao cenário ideal, que é a elaboração de relatórios para todas – ou quase todas – as auditagens realizadas.

Sobre a emissão de relatórios, ambos os auditores reconheceram nem sempre emiti-los para os trabalhos cotidianos da auditoria.

Com relação ao resultado das auditorias operacionais, constantes do PAINT, o entrevistado E2 respondeu que sempre emite relatórios e o auditor E3 respondeu que nem sempre é possível emiti-los.

O procedimento da auditoria operacional é realizado de maneira distinta nos *campi* e Reitoria. Nos *campi* B e D, em que os auditores seguem metodologia de trabalho similar à adotada pela CGU e organizam seus trabalhos

¹⁸ Baseado nos dados do Questionário I, anexo D.

por meio de ações de controle, a cada ação de controle corresponde um relatório, que é utilizado posteriormente como fonte de informação para a elaboração do RAIN.T. Tais ações de controle são processos de trabalho lastreados pelas ações relacionadas no PAINT, os quais reúnem todas as atividades de controle executadas nestas ações. Na Reitoria, onde a auditoria operacional é controlada pelas solicitações e notas de auditoria – quando necessário – os relatórios são emitidos seguindo essas solicitações ou notas. A falta de padronização da forma de trabalho da equipe de auditoria pode comprometer a qualidade dos resultados e a imagem deste setor.

Para analisar a qualidade dos relatórios produzidos pela Auditoria Interna, consideraram-se como amostra os vinte e seis casos que reconheceram a emissão de relatórios pelos auditores. A Tabela 23 descreve a análise das variáveis que compõem esse fator.

Tabela 23 Qualidade dos relatórios de auditoria emitidos¹⁹

Quanto à importância dos relatórios de auditoria.		A Auditoria Interna emite relatórios informando ao seu setor o resultado das auditorias realizadas.			
		Percepção negativa	Faixa de atenção	Percepção positiva	Total
[Os relatórios emitidos pela auditoria são consultados nas reuniões internas de seu setor.]	Percepção negativa	21,43%	32,14 %	10,71%	64,29%
	Faixa de atenção	0,00%	14,29 %	3,57%	17,86%
	Percepção positiva	0,00%	0,00%	14,29%	14,29%
	Total	21,43%	46,43 %	28,57%	100,00 %

¹⁹ Baseado nos dados do Questionário I, anexo D.

“Tabela 23, conclusão”

Quanto à importância dos relatórios de auditoria.		A Auditoria Interna emite relatórios informando ao seu setor o resultado das auditorias realizadas.			
		Percepção negativa	Faixa de atenção	Percepção positiva	Total
[O relatórios de auditoria auxiliam a elaboração de relatórios de desempenho do seu setor.]	Percepção negativa	7,14%	10,71 %	10,71%	28,57%
	Percepção neutra	7,14%	25,00 %	7,14%	42,86%
	Percepção positiva	7,14%	10,71 %	10,71%	28,57%
	Total	21,43%	46,43 %	28,57%	100,00 %
[Os relatórios demonstram a realidade de seu setor em todos os aspectos.]	Percepção negativa	4,76%	4,76%	9,52%	19,05%
	Percepção neutra	4,76%	4,76%	0,00%	9,52%
	Percepção positiva	4,76%	33,33 %	28,57%	66,67%
	Total	14,29%	42,86 %	38,10%	100,00 %

A percepção negativa quanto à consulta de relatórios de auditoria nas reuniões de setor respondeu por 65,38% dos casos, dentre os quais, 23,08% apresentaram percepção negativa quanto à emissão dos relatórios, 30,77% tiveram a percepção para a emissão de relatórios na faixa de atenção e 11,54%, percepção positiva para essa variável.

Mantiveram-se na faixa de atenção quanto às consultas aos relatórios, 19,23% dos casos, dos quais 15,38% com percepção para emissão de relatórios

também nesta faixa, e 3,85% com percepção positiva quanto a primeira variável (emissão de relatórios).

A percepção positiva quanto à consulta dos relatórios foi verificada em 15,38% casos, todos situados na faixa de percepção também positiva para a emissão dos relatórios.

O exame demonstrou que os setores não têm o hábito de consultar os relatórios emitidos pela auditoria em suas reuniões, o que pode atuar como um obstáculo para as atividades de controle interno. Uma das finalidades do relatório de auditoria é examinar os controles internos existentes, com o intuito de assessorar a realização de melhorias nestes controles, por meio da identificação de riscos e falhas nos processos avaliados. Se o conteúdo dos relatórios fica restrito à análise pela chefia de setor, esta finalidade pode estar comprometida.

Quanto à utilidade dos relatórios, dos 23,08% para os quais os relatórios de auditoria não auxiliam ou pouco contribuem para a elaboração dos relatórios de desempenho do setor em que atuam 3,85% expressaram uma percepção negativa também para a variável emissão dos relatórios; 7,69%, uma percepção neutra e 11,54% revelaram uma percepção positiva.

Para 42,31% dos respondentes os relatórios emitidos pela auditoria não influenciam a elaboração dos relatórios de desempenho dos seus setores, dentre os quais 7,69% tiveram uma percepção negativa quanto à variável emissão de relatórios; 26,92%, uma percepção neutra e 7,69%, emitiram uma percepção positiva.

Outros 34,62% consideraram que os relatórios de auditoria contribuem para a elaboração dos relatórios de resultado de seu setor, distribuídos uniformemente pelas três categorias de percepção quanto à emissão dos relatórios.

A concentração da percepção dos respondentes na faixa de neutralidade quanto ao aproveitamento dos relatórios de auditoria como suporte à elaboração dos relatórios de desempenho do setor requer uma análise em profundidade para determinar quais são as causas determinantes para este cenário. A observação direta das atividades realizada durante o período da pesquisa, a análise de relatórios e a avaliação das entrevistas dos gestores sugerem que esta concentração esteja ligada à frequência regular de emissão de relatórios e às informações que são disponibilizadas nestes relatórios, cuja relação com o desempenho do setor nem sempre é claramente demonstrada. Entretanto, firmar qualquer conclusão neste sentido seria prematuro, sem a realização de um estudo mais abrangente.

A análise da fidedignidade dos relatórios ao contexto a que se referem demonstrou que 19,23% dos respondentes tiveram uma percepção negativa, 7,69% apresentaram uma percepção neutra e 73,08% consideraram que os relatórios que a auditoria emite expressam a realidade do setor auditado.

Embora seja um percentual elevado de percepção positiva, se considerado isoladamente, a análise comparada às demais variáveis que compõem o fator remete a algumas indagações. Se estes relatórios espelham a realidade dos setores, porque não são consultados nas reuniões ou utilizados na elaboração dos relatórios dos setores? Muitas são as possibilidades de resposta, inclusive a que remete à compreensão inadequada da pergunta formulada. Entretanto, é mais um questionamento que, para ser esclarecido, demanda uma análise mais acurada dos dados e a realização de um estudo com este foco.

No tocante à divulgação dos relatórios emitidos, os auditores informaram que, para os trabalhos cotidianos, são direcionados à chefia do setor auditado e remetida cópia ao dirigente do *campus* ou Reitoria, conforme o caso. Para as auditorias operacionais, são apensados à ação de controle (nos *campi* que

obedecem a essa rotina) e integram o RAINT e, na Reitoria, é elaborado o RAINT, que é encaminhado ao Reitor.

A divulgação dos relatórios a toda Instituição – ou à unidade em que atuam, pelo menos – não foi citada por nenhum dos auditores. Essa ausência de divulgação pode ter relação direta com os resultados apresentados quanto à percepção de atuação e qualidade da Auditoria Interna discutidas neste tópico. Porém, para se esclarecer esta relação, é necessário que seja realizado um estudo mais aprofundado neste sentido.

Outra hipótese para esse cenário de neutralidade elevada é a deficiência de comunicação, que constitui também fator embargante à avaliação positiva da atuação da Auditoria Interna. Veja-se o porquê.

Perguntados sobre reuniões com a Auditoria Interna, que seriam um canal de comunicação para exposição das demandas da auditoria e dos resultados de auditagem, os servidores apresentaram a seguinte percepção:

Tabela 24 A Auditoria Interna realiza reuniões com seu setor²⁰

Classe de percepção	Respostas	Frequência	Percentual
Percepção negativa	Nunca realizou	13	28,3%
	Raramente	19	41,3%
Faixa de atenção	Às vezes	9	19,6%
	Frequentemente	4	8,7%
Percepção positiva	Sempre	1	2,2%
	Total	46	100,0%

Trinta e dois respondentes, ou seja, mais de dois terços do total, apresentaram uma percepção negativa, sendo que 28,3% afirmaram que a Auditoria Interna nunca se reuniu com seus setores e 41,3% disseram que as reuniões ocorrem raramente. Somente 10,9% dos respondentes manifestaram

²⁰ Baseado nos dados do Questionário I, anexo D.

uma percepção positiva, que é a realização de reuniões com frequência. Nove respondentes, 19,6% do total, indicaram a existência de reuniões ocasionais.

Há que se ressaltar que essa percepção diz respeito a reuniões formais, conforme se infere das informações obtidas por meio das entrevistas com gestores e auditores, bem como pela observação participante.

Segundo E2 as reuniões com setores são frequentes, porém informais, já que “a pessoa vem aqui, me chama, eu vou lá no setor e explico pra eles, olha, essa legislação quer dizer isso e isso; olha, isso se faz assim e assim”. E3 explica que não há uma periodicidade definida para essas reuniões informais, que acontecem sempre quando algum setor necessita de uma orientação mais abrangente, dada a todos os servidores.

E1 conta que, nas reuniões com as chefias de setor, não abre mão da presença do auditor, cuja assessoria é fundamental, em sua concepção.

Para E4 essa informalidade não é exclusiva das reuniões com a Auditoria Interna, ao contrário, a maioria dos setores realiza reuniões informais, durante o expediente, para tratar de assuntos rotineiros do setor. Segundo ele, as reuniões formais ocorrem com mais frequência nos níveis de chefia.

Para o estudo das variáveis que compõe o fator qualidade das reuniões, foram excluídas da amostra as treze respostas negativas à existência de reuniões. Os resultados são apresentados na Tabela 25.

Tabela 25 Atributos de qualidade das reuniões com a Auditoria Interna²¹

Qualidade das reuniões que a Auditoria Interna realiza com seu setor.		A Auditoria Interna realiza reuniões com seu setor/coordenadoria/departamento.			
		Percepção negativa	Faixa de atenção	Percepção positiva	Total
[O auditor transmite com clareza os assuntos da pauta.]	Percepção negativa	9,1%	0,0%	0,0%	9,1%
	Percepção neutra	30,3%	3,0%	3,0%	36,4%
	Percepção positiva	18,2%	24,2%	12,1%	54,5%
	Total	57,6%	27,3%	15,2%	100,0%
[O auditor tem objetividade na exposição dos assuntos.]	Percepção negativa	15,2%	0,0%	0,0%	15,2%
	Percepção neutra	27,3%	3,0%	3,0%	33,3%
	Percepção positiva	15,2%	24,2%	12,1%	51,5%
	Total	57,6%	27,3%	15,2%	100,0%
[O auditor demonstra domínio (conhecimento) dos assuntos em pauta.]	Percepção negativa	9,1%	3,0%	0,0%	12,1%
	Percepção neutra	30,3%	3,0%	6,1%	39,4%
	Percepção positiva	18,2%	21,2%	9,1%	48,5%
	Total	57,6%	27,3%	15,2%	100,0%

Conforme se vê, dos 57,6% de respondentes que apresentaram a percepção negativa em relação à realização de reuniões pela Auditoria Interna (raridade de reuniões), 9,1% apresentaram uma percepção negativa também quanto à clareza na transmissão dos assuntos pelo auditor, 30,3% manifestaram uma opinião neutra e 18,2% expuseram uma percepção positiva. Daqueles cuja opinião para a primeira variável (existência de reuniões) apresentou-se na faixa de atenção, 3% revelaram neutralidade quanto à clareza e 24,2% tiveram uma percepção positiva. Dos respondentes que revelaram uma percepção positiva para a primeira variável, 3% manifestaram percepção neutra e 12,1% conservaram sua percepção.

Com relação à objetividade, daqueles cuja percepção foi negativa para a variável existência de reuniões, 15,2% mantiveram sua opinião; 27,3% tiveram

²¹ Baseado nos dados do Questionário I, anexo D.

percepção neutra e 15,2% manifestaram uma opinião positiva. Dentre aqueles cuja percepção para a primeira variável localizou-se na faixa de atenção, 3% apresentaram neutralidade quanto à objetividade das reuniões e 24,2% tiveram uma percepção positiva; dos que revelam percepção positiva para a primeira, 3% mostraram uma percepção neutra e 12,1% mantiveram a mesma percepção para a segunda variável.

Quanto ao domínio da pauta, 9,1% mantiveram a percepção negativa apresentada na variável existência; 30,3% tiveram uma percepção neutra e 18,2% avaliaram positivamente a postura do auditor neste sentido. Os respondentes cuja percepção fora considerada em na faixa de atenção para a variável existência, demonstraram neutralidade em 3% dos casos, expressaram uma percepção negativa no mesmo índice e uma percepção positiva em 21,2% dos episódios.

O cenário total revela que 54,5% das percepções quanto à categoria de análise clareza foram positivas, assim como 51,5% das percepções quanto à objetividade e 48,5% das percepções quanto ao domínio da pauta. A neutralidade das percepções verificou-se em 36,4% dos casos para a categoria clareza, 33,3% para a categoria objetividade e 39,4% para a categoria domínio da pauta. As percepções negativas foram identificadas em 9,1% dos casos para a categoria clareza, 15,2% para a categoria objetividade e 12,1% para a categoria domínio da pauta.

A concentração, na classe de percepção neutra para os atributos de qualidade das reuniões, dos casos cuja percepção foi negativa ou situou-se na faixa de atenção para a variável existência, leva a crer que esta variável influencie diretamente na percepção das demais variáveis de análise da tabela. Entretanto, tal afirmação dependeria de um estudo mais aprofundado dessa relação, o que não é foco desta pesquisa.

A análise das variáveis que compõem o fator consultoria da Auditoria Interna apresentou resultados que reforçam a hipótese de baixa comunicação entre a Auditoria Interna e os setores como uma das influências na concentração das percepções quanto à qualidade da auditoria e das reuniões em um patamar de neutralidade, com representação média de 33,33% e 36,37%, respectivamente.

A Tabela 26 apresenta a percepção dos servidores quanto à procura por consultoria, nas unidades em que há auditor interno.

Tabela 26 Consultas à Auditoria Interna quanto às dúvidas no trabalho²²

Você já consultou a Auditoria Interna sobre dúvidas em seu trabalho.	Frequência	Porcentual	Porcentagem válida	Porcentagem acumulativa
Não	30	65,2	65,2	65,2
Válido Sim	16	34,8	34,8	100,0
Tota l	46	100,0	100,0	

Apenas 34,8% dos respondentes relataram já ter recorrido à Auditoria Interna para o esclarecimento de dúvidas em seu trabalho; 65,2% dos servidores nunca consultaram o setor.

A consultoria é um dos canais de comunicação utilizado pela auditoria em sua atuação preventiva. Para E3, a atuação da Auditoria Interna nas atividades de consultoria é informal, pois os servidores não solicitam formalmente este apoio, somente o fazem de maneira informal. E2 discorda e sustenta que, neste ponto, a realidade é mista; tanto os servidores solicitam informalmente a consultoria, como o fazem formalmente; predominando, porém, a consultoria informal.

²² Baseado nos dados do Questionário I, anexo D.

A percepção dos gestores entrevistados converge com essa visão. E1 declara que, embora realize consultas formais à auditoria, a maior parte das vezes recorre ao auditor informalmente, “até mesmo para celeridade da resposta”. E4 também admitiu recorrer à auditoria rotineiramente, porém de maneira informal. Estes foram os posicionamentos de E5, E6, E7, E8 e E9.

E6 admite que essa informalidade gera insegurança, pois “acaba se tornando uma relação de confiança; você tem que confiar no que o auditor te fala”. Essa postura afasta da auditoria um princípio, não exclusivamente seu, mas de toda a Administração Pública, a impessoalidade. Quando a aceitação das orientações do auditor fica condicionada à confiança que se tem nele, a auditoria perde seu sentido.

Na visão de E8 a postura informal desvaloriza o trabalho da auditoria, não lhe dá a visibilidade e o crédito devidos.

Para E9, a informalidade é uma característica da atividade de consultoria e não deve ser vista de maneira negativa. O auditor é consultado informalmente e, caso o servidor sinta necessidade de uma resposta formal, pode pedir a ele que lhe responda formalmente. O auditor, por outro lado, quando avaliar que a situação requer uma consulta formal, pode lhe solicitar que “ponha no papel” a dúvida suscitada.

Acompanhando a metodologia adotada, a análise dos atributos de qualidade da consultoria foi realizada excluindo-se o percentual de respostas cuja percepção foi negativa. O resultado é apresentado pela Tabela 27.

Tabela 27 Consultas à Auditoria Interna sobre dúvidas quanto ao trabalho.
Percepção positiva²³

Com relação às consultas feitas à Auditoria Interna. [frequência]	Total %	
[Há resposta do auditor]	Percepção negativa	12,5%
	Faixa de atenção	6,2%
	Percepção positiva	81,2%
	Total	100,0%
[As respostas do auditor são dadas em tempo hábil]	Percepção negativa	12,5%
	Faixa de atenção	12,5%
	Percepção positiva	75,0%
	Total	100,0%
[O esclarecimento das dúvidas é satisfatório.]	Percepção negativa	12,5%
	Faixa de atenção	31,2%
	Percepção positiva	56,2%
	Total	100,0%

No que se refere à resposta do auditor, 81,2% dos respondentes apresentou uma percepção positiva; 6,2%, uma percepção na faixa de atenção e 12,5% uma percepção negativa.

A avaliação da tempestividade das respostas à consulta revelou que em 75% dos casos o auditor responde em tempo hábil. Encontra-se na faixa de atenção a percepção de 12,5% dos respondentes, mesmo percentual daqueles para os quais a resposta do auditor é intempestiva.

A percepção sobre a qualidade do esclarecimento de dúvidas exibiu um cenário a ser estudado e melhorado pela equipe de auditores. Enquanto 56,2% considerem satisfatória a elucidação dos questionamentos por parte do auditor, 31,2% dos respondentes expuseram uma percepção na faixa de atenção e 12,5%, uma percepção negativa. Embora a percepção positiva tenha-se mostrado na maioria dos casos, em 43,5% o servidor não se mostrou satisfeito com as informações apresentadas pelo auditor, o que representa um valor relevante.

²³ Baseado nos dados do Questionário I, anexo D.

Percebe-se pela caracterização da Auditoria Interna, que o primeiro problema a ser enfrentado pelo setor diz respeito à carência de pessoal, que obstaculiza o cumprimento integral das finalidades da Auditoria Interna, dentre as quais a avaliação da eficiência da gestão. Transposto este entrave, a capacitação dos servidores e a interlocução adequada com os setores são fatores a serem trabalhados para a consecução, a contento, desta finalidade.

5 CONCLUSÕES

Um dos grandes desafios estratégicos de uma organização é integrar o lado humano e o organizacional por meio de mecanismos que possibilitem o controle adequado das atividades, de tal forma que sejam atingidos metas e resultados, com inovações em seus processos de trabalho e na gestão das atividades, assim como aperfeiçoamento de seus recursos.

Esta pesquisa objetivou caracterizar o SCI e a Auditoria Interna do IFET *alfa*, além de identificar e analisar as ações de controle realizadas na instituição; isto feito com base na legislação e nas necessidades de uma instituição Pública de educação ciência e tecnologia que tem como um de seus principais objetivos ofertar ensino público verticalizado e de qualidade.

Com base nesses objetivos foram analisadas as ações de controle no âmbito da instituição e o trabalho desenvolvido pela Auditoria Interna, verificando-se relatórios e outros documentos internos, a fim de também, contextualizar o tema na conjuntura do controle público, e na legislação vigente. O resultado dessa análise demonstrou que o sistema de controle interno da instituição carece de uma melhor estruturação, para que possa avaliar os resultados sob o foco da eficiência e assim poder prevenir falhas e mau uso dos recursos públicos.

Também foram aplicados questionários e entrevistas com o objetivo de conhecer a opinião e a avaliação do trabalho de auditoria realizado na instituição. Esses instrumentos foram aplicados aos gestores, aos profissionais da Auditoria Interna e aos servidores cujo trabalho relaciona-se com o SCI da instituição.

Além da análise qualitativa, empregou-se a análise quantitativa dos dados dispostos nos questionários, utilizando-se da técnica de distribuição de frequência. Para estudos futuros, sugere-se uma abordagem do tema em maior

profundidade, aplicando-se outras técnicas de análise, como a análise fatorial, por exemplo.

Pela análise dos dados obtidos nesta pesquisa, concluiu-se que o controle é visto como uma atividade importante, mas que precisa evoluir e inovar no seu modo de atuar, com mudanças internas estruturais e técnicas, tendo em vista o aumento das demandas internas e externas da instituição pesquisada.

Tanto quanto as instituições públicas vivem um momento de mudanças de gestão e de cultura, sem se desviar dos objetivos institucionais, os mecanismos de controle, que têm por objetivo resguardar os interesses da organização, demandam os mesmos processos de mudanças.

Uma das conclusões deste trabalho é que nesta nova era do conhecimento, a Auditoria Interna, responsável pela verificação dos controles internos da instituição, não pode colocar seus esforços apenas na auditoria corretiva, que aponta falhas e problemas. O setor deve contribuir para a solução destes problemas, buscando maior celeridade nos processos de trabalho, e atuar em parceria com o sistema de controle interno institucional com orientação aos gestores, visando o alcance dos resultados institucionais, que no caso do IFET *alfa*, representa benefícios diretos na qualidade da educação formal e da formação cidadã.

A Auditoria Interna tem um papel fundamental em todo esse processo de transformação, pois uma de suas finalidades é a assessoria da gestão do IFET *alfa*. Para tal, é imprescindível estar adequadamente estruturada, com recursos humanos, materiais, sistemas, informação e capacitação suficientes para atingir este fim, frente às mudanças ocorridas no cenário da educação técnica e tecnológica, sobretudo com a implantação de novas unidades de ensino. Isto, por sua vez, pressupõe a necessidade de crescimento também da Auditoria Interna da Instituição, não só em números de servidores como também, capacitação,

formulação de estratégias, mudanças no ambiente interno e externo e tecnologias da informação.

Outras conclusões também foram possíveis, a partir da análise de todo o material neste trabalho relacionado. Uma delas é que para que as ações da Auditoria Interna produzam melhores resultados para a gestão do IFET *alfa* é necessárias ações articuladas de todos que compõem o processo de controle, desde o SCI e a Auditoria Interna até os órgãos de controle, passando pela gestão das unidades e pela Reitoria. Além disso, é preciso que a gestão do IFET *alfa* envide esforços no sentido de conscientizar todos os servidores (em todos os níveis) quanto à importância do trabalho da auditoria e da estruturação do SCI institucional (controle primário).

Ressalte-se que a Auditoria Interna deve focar suas ações nos objetivos institucionais e trabalhar em conjunto com o SCI e o setor de planejamento de modo a realizar um trabalho mais integrado às estratégias da Instituição.

As ações de auditoria estão centradas na correção de falhas e regularização de procedimentos não se concentrando em avaliar os resultados estratégicos da instituição e o alinhamento das ações de gestão com os objetivos institucionais. Nesse sentido, é preciso que a Auditoria Interna modifique seu método de trabalho, inserindo procedimentos que possibilitem avaliar a eficiência da gestão.

Por outro lado, a orientação normativa e supervisão técnica da CGU, às quais a Auditoria Interna é submetida por força da legislação, atualmente, são insuficientes. Assim, necessário se faz que os auditores da instituição busquem, junto à Reitoria, intermédio para interlocução com a CGU regional, no sentido de estimular a integração com o órgão de controle e obter maior apoio técnico.

A gestão institucional e Auditoria Interna precisam melhorar a comunicação com os diversos setores e unidades institucionais, para conscientização dos servidores e gestores quanto à importância da atividade de

controle, bem como para apresentação das ações atualmente desenvolvidas. Conforme se evidenciou por este estudo, a necessidade de melhoria na comunicação é uma carência institucional, que não atinge somente ao SCI, mas o conjunto de órgãos e setores administrativos e operacionais que a compõem.

A análise demonstrou ainda que o primeiro problema a ser atacado pela gestão do IFET *alfa* é a carência de acompanhamento, orientação e prevenção de riscos nos processos desempenhados. Para resolver este problema, é necessária a estruturação do sistema de controle interno institucional, que, pode-se afirmar ainda, não se consolidou no IFET *alfa*. A Auditoria Interna pode exercer uma contribuição determinante na organização deste sistema, razão pela qual é imprescindível também sua estruturação. A instituição possui atualmente, além da Reitoria, dez *campi* e seis unidades conveniadas, distribuídos pelo Estado de Minas Gerais, totalizando dezessete unidades possíveis de controle por parte do SCI e da auditoria. Em contrapartida, a equipe de auditoria interna possui atualmente quatro servidores, sendo dois auditores em *campi* e um Coordenador de Auditoria e uma secretária na Reitoria. A evidente desproporção entre a equipe de trabalho e o volume deste clama por medidas iminentes para, senão resolver, minimizar o problema, até que esta equipe possa ser ampliada. Sugere-se que os auditores atualmente integrantes da equipe reúnam-se periodicamente para a realização de ações conjuntas, nas unidades em que não haja auditor e também na Reitoria, onde se concentram as atividades de planejamento da Instituição, as informações estratégicas da gestão, a captação e alocação de recursos e há apenas um auditor.

Outra recomendação é que nos *campi* em que não haja auditor e a destinação de recursos é considerável – *campus* A e C –, seja nomeado um servidor para exercer a função de auditor interno, a fim de se minimizarem os riscos de falhas e impropriedades que resultem em prejuízo ao erário. Ainda assim, considera-se fundamental a ampliação da equipe de auditoria da

instituição, gradativamente, de forma a atender à demanda por controle também crescente. Sugere-se também que a instituição realize um estudo mais aprofundado neste sentido, buscando levantar o número de servidores adequado a essa demanda.

Para que esta ampliação não fique condicionada à existência ou destinação de vagas em concursos públicos, sugere-se a indicação de servidores pertencentes ao quadro da instituição, com perfil adequado para atuar na auditoria. O levantamento deste perfil também deve ser alvo de estudo próprio.

Considerando-se a política atual da instituição de centralização da execução é desnecessária a existência de equipes de auditoria em todos os *campi*. Sugere-se que seja reforçada a estrutura da equipe da reitoria, sendo que eventuais demandas das unidades podem ser atendidas por essa equipe, com visitas aos *campi*. Sugere-se ainda a realização de auditoria *in loco*, trimestralmente, em unidades escolhidas a partir de uma matriz de risco, para checagem do controle interno da unidade. Tal matriz de risco deverá ser elaborada pela Auditoria Interna levando-se em consideração o volume de recursos executados diretamente no *campus*, diagnóstico de auditorias anteriores, tempo decorrido desde a última auditoria, dentre outros a serem considerados conjuntamente pela equipe. Sugere-se, no entanto, uma visita anual a todas as unidades, independente do grau de risco apresentado, com o intuito de assegurar o alinhamento entre as ações da Unidade e os objetivos institucionais.

Além do aumento do número de servidores, a Auditoria Interna necessita de especializações e capacitações em áreas como planejamento, recursos humanos, obras públicas, convênios, contribuições e tributos, e outras áreas que forem surgindo à medida que a Instituição cresce e amplia suas atividades. Como exemplo disso, tem-se uma finalidade da Auditoria Interna que não está sendo cumprida a contento por falta de pessoal capacitado: testar a consistência dos atos de pensão, aposentadoria e admissão de pessoal. Para

realizar tal atividade é necessária uma equipe disponível com a capacitação necessária.

Outro ponto de destaque diz respeito à auditoria na área de ensino, que, apesar de constituir a atividade fim da instituição, não é realizada. Embora o ensino seja avaliado periodicamente pelo Ministério da Educação (MEC), por meio de diversos instrumentos, cujos indicadores revelam o nível de adequação das políticas institucionais aos princípios da eficiência, eficácia e economicidade, bem como o alinhamento destas políticas aos objetivos e metas da Rede Federal de Educação Técnica e Tecnológica, o acompanhamento cotidiano dos indicadores que compõe estes instrumentos avaliativos, possibilitaria à Instituição o desenvolvimento de ações tempestivas de prevenção e correção de inadequações existentes, o que impactaria na melhoria contínua da qualidade do ensino ofertado.

Destaca-se também como importante, a necessidade de se relacionar as especializações e experiências dos membros da equipe para um melhor aproveitamento. Para tal, foi feito um levantamento inicial deste trabalho, com a pequena equipe atualmente existente, identificando-se necessidades de capacitação nas áreas acima descritas. Sugere-se, então, o aprofundamento deste estudo, no sentido de se identificar as especialidades já possuídas pelos membros da auditoria e a discussão do tema com a equipe a fim de traçar um plano de capacitação a curto, médio e longo prazo.

A necessidade de capacitação permanente não é uma imposição do contexto institucional isoladamente. Ao contrário, ela é fruto da realidade atual, de globalização e de inovações significativas nas mais diferentes áreas, sobretudo na gestão pública. Além disso, as normas que regulamentam a atuação da auditoria prevêm o conhecimento técnico, a capacidade profissional e a atualização de conhecimentos dos profissionais que exercem essa atividade.

Entretanto, a capacitação dos servidores e a constante atualização por si só não implicam em sucesso para nenhum setor. A visão estratégica sobre o setor é tão importante neste processo quanto possuir pessoal capacitado. Sugere-se, portanto, para o setor de Auditoria a elaboração de um regimento próprio, a partir de seu papel institucional, com a definição dos objetivos, valores e visão, além da estruturação adequada do setor.

É fundamental destacar também a necessidade de avaliação periódica do desempenho não só da auditoria, mas de todo o sistema de controle interno da instituição, por meio de indicadores que demonstrem as melhorias que o setor apresente e os problemas que persistam. A implantação de todos os instrumentos estratégicos sugeridos é ineficiente sem avaliação contínua do trabalho e desempenho do setor.

A padronização dos trabalhos da auditoria é primordial para sua consolidação como setor técnico profissionalizado. Recomenda-se que a equipe de auditores reúna-se para estabelecer a rotina de trabalho a ser aplicada a toda a Instituição. Sugere-se ainda que a metodologia de ações de controle, já utilizada pelos auditores dos *campi* B e D, seja estendida a toda instituição, organizando as atividades desempenhadas e agregando valor ao trabalho da auditoria.

A criação de um sistema integrado de informações para a Auditoria Interna, a exemplo dos sistemas de controle primário em funcionamento na Instituição, facilitaria essa padronização e daria maior celeridade aos trabalhos, otimizando o emprego dos recursos humanos nas atividades de planejamento e realização da auditoria, na avaliação dos resultados, condensação de dados, elaboração de planos e relatórios, como também nas atividades de assessoria e apoio à gestão. Sugere-se que a gestão da Instituição requisite, junto à equipe de TI, o desenvolvimento deste sistema, nos moldes definidos pela equipe de auditores, que devem acompanhar diretamente o processo de criação, em todas as etapas. É fundamental que este sistema tenha como funcionalidades mínimas

o cadastro das ações de controle internas e a geração de relatórios. Contudo é interessante que contemple também as atividades de consultoria e assessoria.

Em atendimento ao princípio da transparência, sobretudo ao disposto na lei 12.527/2011 (Lei de Acesso à Informação), recomenda-se que os resultados das auditorias sejam disponibilizados no sítio eletrônico da instituição, assim como divulgados anualmente em boletins de serviço internos.

A auditoria deve também formalizar suas atividades de consultoria e assessoria a outros setores, como forma de evidenciar estas atividades de fortalecimento dos controles. A situação atual, de informalidade, desvaloriza esta função e a não a distingue como um atributo de qualidade do setor. Sua profissionalização, além de reconhecimento ao empenho dos auditores, garante a impessoalidade e transmite maior segurança àqueles que se utilizam destas funções.

É de se esclarecer que formalizar a atividade de consultoria não implica em burocratizá-la ou torná-la morosa, temor revelado por parte dos gestores durante as entrevistas. A ausência de questionamento por meio de documento impresso não significa necessariamente informalismo da consulta, sobretudo na época atual, em que os meios de comunicação eletrônicos são vastamente explorados. A consulta por e-mail, serviço institucional de mensagens, telefone e outros meios é admissível, mas não pode excluir o caráter formal da audiência realizada e a resposta do auditor, mesmo oral, deve possuir status de parecer técnico, como de fato o é.

Sugere-se, como forma de organizar e distribuir igualmente as atividades de consulta, que seja criado um e-mail institucional, para funcionar como canal direto de comunicação entre a Auditoria Interna e os setores e para onde sejam direcionadas as consultas. Entretanto, para padronização do trabalho e melhor controle pelos auditores, o ideal são formulários de consulta (elaborados pela Auditoria Interna e desenvolvidos pela TI), vinculados a esse e-

mail, a serem preenchidos eletronicamente pelos servidores. Já existem formulários semelhantes a esses em utilização pelo *campus D*, para solicitação de diárias e passagens, requisição de veículos, entre outros. Existe inclusive, um sistema de requisição de suporte da equipe de TI, cujas funcionalidades são similares ao requerido pela auditoria e atenderiam a essa demanda. É importante salientar, contudo, que é necessário realizar-se um levantamento prévio para identificação também da demanda reprimida (devido à falta de comunicação e acesso à Auditoria Interna, à falta de infraestrutura), a fim de se estruturar e equipar adequadamente a Auditoria Interna, para que consiga atender a essas consultas.

Quanto ao trabalho de suporte ao SCI, recomenda-se a criação do perfil do auditor no sistema de controle atualmente existentes, a exemplo do que já ocorre com o SIDEC. Recomenda-se também que haja este perfil no sistema ERP, atualmente em desenvolvimento. Com relação ao SIDEC, sugere-se que seja aprimorado o perfil atualmente existente, para que o auditor seja responsável pela validação dos controles existentes e não pela aprovação da descentralização, conforme ocorre atualmente.

Recomenda-se ainda que a todos os membros da equipe de auditoria seja permitido acesso aos sistemas utilizados na instituição, como por exemplo, ao Sistema de Administração Financeira (SIAFI), ao Sistema de Administração de Serviços Gerais (SIASG) e ao Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos (SIAPE), com perfil de auditor, para que possam realizar suas atividades a contento. Atualmente, a auditora do *campus D* não possui acesso aos sistemas com o perfil recomendado.

Feitas as considerações relativas à Auditoria Interna, impende apresentar as conclusões referentes ao SCI da instituição.

Analisada a caracterização do SCI, conclui-se pela necessidade de sua solidificação, por meio da implantação de controles primários em todos os

setores administrativos (inclusive aqueles afetos à área de ensino, pesquisa e extensão). A realidade atual da instituição expõe um sistema de controle modesto, limitado a algumas funções em alguns setores da Reitoria e dos *campi*.

Esta situação se deve, em grande parte, ao contexto aqui exposto, agravado pela instalação de novos *campi* antes mesmo de que os já instalados estejam em plenas condições de funcionamento. Entretanto, é recomendável que mudanças neste sentido ocorram de imediato, enquanto a instituição está ainda em formação, antes que se estabeleça a cultura organizacional de ausência de monitoramento e controle. A mudança de hábitos arraigados ao cotidiano de uma organização é mais complicada e envolve um maior esforço de todos.

Para que seja possível implantar, de fato, uma cultura de controle, recomenda-se a representação, nos *campi*, do setor de monitoramento e controle existente na Reitoria, adequando-se sua estrutura à realidade de cada unidade. Sugere-se, inicialmente, a designação de um servidor em cada *campus* para realizar tais atividades, após treinamento fornecido pela equipe da Reitoria. Desta forma, o sistema funcionará de maneira integrada, permitindo maior efetividade ao controle.

Sugere-se também a integração entre as atividades deste setor e a Auditoria Interna, para fortalecimento do controle. Outra sugestão é de que ocorram avaliações periódicas dos processos monitorados, para que este monitoramento se reflita em melhorias nestes processos e em seus fluxos. Estas avaliações devem ser realizadas conjuntamente por todos os setores envolvidos (Planejamento, Compras, Contratos e Suprimentos, Almoxarifado e Patrimônio, Auditoria Interna) e seus resultados devem ser expostos em reuniões das quais participem as equipes de todos estes setores. É interessante também que o monitoramento seja expandido, para que haja controle também do cotidiano de prestação dos serviços e do emprego de materiais.

A elaboração de roteiros para as atividades também foi uma necessidade levantada por esta pesquisa, assim como a carência de trilhas de controle para os processos e tarefas. Estes documentos, além de facilitarem a execução das tarefas e reduzirem consideravelmente os riscos dos processos (quanto a erros de execução), favorecem o monitoramento e avaliação das atividades por parte da Auditoria Interna. Recomenda-se o esforço conjunto da Auditoria Interna, Procuradoria Jurídica e chefias de setores, para a confecção destes documentos, baluartes dos atos de controle primário.

Colocadas em prática as recomendações, sugere-se por fim a elaboração de um manual, não só para a Auditoria Interna, mas para todo o SCI institucional. Podem ser incluídos, como anexos a este manual, os fluxos de trabalho e os modelos de trilhas de controle cuja elaboração foi sugerida, a partir das necessidades expostas ao longo desta pesquisa.

No tocante à auditoria preventiva, é relevante destacar algumas visões deturpadas quanto ao seu objetivo e finalidade, identificadas na etapa de entrevistas aos gestores. Alguns gestores apresentaram a concepção da auditoria preventiva como uma atividade responsável por prever a ocorrência de falhas e não por evitá-las ou identificá-las a tempo de serem corrigidas.

É importante ressaltar que a responsabilidade pelo controle interno, não é tarefa que compete exclusivamente à Auditoria Interna; seu papel no SCI institucional é de assessoramento para identificação das deficiências e propositura de solução a elas, com o fito de orientar todos os envolvidos no processo de controle, para a adoção de medidas de controle (preventivas ou corretivas, conforme o caso), assim como norteá-los para a maneira correta de desenvolvimento das atividades. O controle interno, conforme demonstrado ao longo desta pesquisa é de competência de todos os servidores, cuja parcela de responsabilidade dar-se-á de acordo com a atividade que executam.

O auditor não pode ser visto como um previsor, que sempre se antecipa à ocorrência de erros, até pelo fato de que as atividades da instituição são autônomas e subsistem independentes da figura do auditor. Se o papel da auditoria preventiva fosse tão somente à previsão de erros e deficiências para evitar que ocorressem, chegar-se-ia à necessidade de um auditor acompanhando integralmente o desenvolvimento de todas as atividades da organização. Não é a isto que se presta a auditoria preventiva.

É inegável que a auditoria preventiva também contribui para a antecipação de possíveis deficiências no decurso das atividades administrativas e para a proposição de medidas que evitem esses erros e deficiências. Daí a justificativa para a próxima recomendação, que é a elaboração de manuais de rotina que estabeleçam normas para o desenvolvimento das atividades em todos os *campi* e na Reitoria: um processo normalizado tende a apresentar menos falhas que um processo não regulamentado. Mas, ressalte-se, a sugestão é para que a Auditoria Interna participe dessa atividade, que compete precipuamente ao controle interno e não à auditoria. Como dito, à auditoria corresponde também o assessoramento e não só o controle.

Tais manuais possibilitarão a padronização dos procedimentos em toda a Instituição, uma carência detectada pela observação participante e pela análise de requerimentos diversos, utilizados pelos diferentes *campi* da Instituição. Para ter uma noção disso, foram analisados os formulários de solicitação de diárias de cinco unidades, sendo detectada a utilização de um modelo distinto em cada uma delas.

Como se pôde observar, o conceito moderno de auditoria rompeu com o velho paradigma da punição e da coercibilidade, para apresentar, antes disso, um caráter de orientação e prevenção.

Assim, muito embora a auditoria ainda seja a técnica de coleta e análise de informações, o destino dessas informações coletadas hoje é de

assessoramento da gestão, não somente quanto aos fatos passados, mas principalmente para auxiliar em futuras decisões.

A auditoria, (termo que se tornou inapropriado, por ser arcaico), nos tempos atuais funciona como um instrumento que possibilita à instituição o conhecimento de suas próprias fragilidades. Conhecendo essas deficiências, a gestão tem a possibilidade de planejar suas ações futuras, racionalizar os processos de controle interno e aperfeiçoar suas atividades como um todo. Sendo assim, a finalidade maior da auditoria hoje é prestar orientação prévia, em tempo hábil, visando o fortalecimento e estruturação dos controles internos da instituição.

Essa visão, entretanto, não pode confundir-se com a informalidade das atribuições da auditoria. É necessário que a Auditoria Interna se fortaleça e se solidifique por meio da profissionalização de suas funções, executadas com a formalidade que o serviço técnico requer. Tal formalidade em momento algum se confunde com morosidade e excesso burocrático; trata-se de positivar as ações hoje praticadas na informalidade.

Finalmente, para essa concepção da auditoria como instrumento de harmonização das práticas gerenciais e dos controles internos das organizações é necessário despir os gestores e servidores da visão de auditoria como instrumento punitivo, de reprimenda. A concepção da auditoria sob esse foco, arraigada em ideias e princípios obsoletos, impede o desenvolvimento da instituição e relega os auditores à posição de meros carrascos daqueles que erraram.

Essa é tarefa árdua, que compete à equipe de auditores da instituição. Como atingi-la é uma questão a ser debatida, dentro da qual este trabalho teve a pretensão de atuar como o primeiro passo, de muitos que ainda hão de vir.

REFERÊNCIAS

ABRANTES, M. L. M. **Análise das práticas de responsabilidade e sustentabilidade da administração pública**: um estudo de caso do Prêmio da Qualidade do Governo Federal do Brasil. 2005. Disponível em: <http://www1.sp.senac.br/hotsites/arquivos_materias/sigas2005/res_03.pdf>. Acesso em: 10 fev. 2013.

BASTOS, C. R. **Curso de direito administrativo**. São Paulo: C. Bastos, 2002. xv, 507 p.

BESSA, N.; PEREIRA, A.; ZITZKE, V. Foro de negociação e comitês de cogestão em empreendimentos hidrelétricos no Brasil: uma análise sob a perspectiva da governança, do controle social e da participação cidadã. **Sustentabilidade em Debate**, Brasília, v. 2, n. 2, dez. 2011. Disponível em: <<http://seer.bce.unb.br/index.php/sust/article/view/5822/4826>>. Acesso em: 10 mar. 2013.

BOURGON, J. Responsive, responsible and respected government: towards a new public administration theory. **International Institute of Administrative Sciences**, v. 73, n. 1, p. 7-26, 2008. Disponível em: <<http://ras.sagepub.com.ez26.periodicos.capes.gov.br/content/73/1/7>>. Acesso em: 15 mar. 2013.

BOYNE, G.A. et al. Where next? Research directions on performance in public organizations. **Journal of Public Administration Research and Theory**, v. 15, n. 4, p. 633-639, 2005. Disponível em: <<http://jpart.oxfordjournals.org/content/15/4/633.full>>. Acesso em: 10 mar. 2013.

BRASIL. Presidência da República. **Lei Complementar nº. 101**, de 4 de maio de 2000. Brasília: Congresso Nacional, 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 10 fev. 2013.

BRASIL. Presidência da República. **Lei n.º 4.320**, de 17 de março de 1964. Brasília: Congresso Nacional, 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm>. Acesso em: 10 fev. 2013.

BRASIL. Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: Congresso Nacional, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 18 fev. 2013.

BRASIL. Ministério da Educação. Secretaria de Educação Profissional e Tecnológica. **Expansão da rede federal**. Disponível em: <http://redefederal.mec.gov.br/index.php?option=com_content&view=article&id=52&Itemid=2>. Acesso em: 18 mar. 2013.

BRASIL. Secretaria Federal de Controle Interno. **Instrução Normativa n.º 01**, de 06 de abril de 2001. Disponível em: <www.cgu.gov.br/legislacao/arquivos/instrucoesnormativas/in01_06abr2001.pdf>. Acesso em: 2 mar. 2013.

BRESSER PEREIRA, L. C. **A reforma do Estado nos anos 90**: lógicas e mecanismos de controle. Brasília: Mare, 1997.

BRESSER PEREIRA, L. C. O Modelo estrutural de governança pública. **RERE**: revista eletrônica sobre a reforma do estado, Salvador, n. 10, jun./ago. 2007. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com/revista/RERE-10-JUNHO-2007-RESSER%20PEEREIRA.pdf>>. Acesso em: 10 mar. 2013.

CALOGERO, M. The introduction of new public management principles in the italian public sector. **Transylvanian Review of Administrative Sciences**, n. 30, June, 2010. Disponível em: <<http://www.rtsa.ro/en/files/TRAS%20-%2030E%20-%203%20-%20CLOGERO.pdf>>. Acesso em: 10 mar. 2013.

CASTALDELLI JUNIOR, E.; AQUINO, A. C. B. Indicadores de desempenho em entidades fiscalizadoras superiores: o caso brasileiro. **Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 22, p. 15-40, 2011. Disponível em: <<http://web.face.ufmg.br/face/revista/index.php/contabilidadevistaerevista/articloe/view/1240>>. Acesso em: 10 mar. 2013.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Princípios fundamentais de contabilidade e normas brasileiras de contabilidade**. Brasília, 2000. p.140.

CREPALDI, S. A. **Curso básico de contabilidade de custos**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002. 363 p.

CRUZ, F. da. Contabilidade pública. In: VICCARI JUNIOR, A. (Org.). **Comentários à lei nº 4.320**: normas gerais de direito financeiro orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 450.

DI PIETRO, M. S. Z. **Direito administrativo**. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2004. 751 p.

DOOREN, W. van. What makes organisations measure? Hypotheses on the causes and conditions for performance measurement. **Financial Accountability and Management**, Oxford, v. 21, n. 3, p. 363-383, 2005. Disponível em: <http://capesmetalibplus.hosted.exlibrisgroup.com/primolibweb/action/dlDisplay.do?vid=CAPES&afterPDS=true&institution=CAPES&docId=TN_wj10.1111/j.0267-4424.2005.00225.x>. Acesso em: 10 mar. 2013.

DWORKIN, R. **O império do direito**. 2. ed. São Paulo: M. Fontes, 2007. xv, 513 p.

EICHENBERGER, R.; SCHELKER, M. Auditors and fiscal policy: empirical evidence on a little big institution. **Journal of Comparative Economics**, v. 38, n. 4, p. 357-380, Dec. 2010. Disponível em: <<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0147596710000673>>. Acesso em: 10 abr. 2013.

FAN, H. Government performance auditing demand research based on the neo-institutional economics. **China Finance Review International**, v. 2, n. 2, p. 100-120, 2012. Disponível em: <<http://www.emeraldinsight.com/journals.htm?issn=20441398&volume=2&issue=2&articleid=17024891&show=html>>. Acesso em: 10 fev. 2013.

FÉLIX, C. L. **Auditoria de desempenho aplicada na avaliação da execução de metas orçamentárias do setor público**. 2008. Disponível em: <http://www.congressocfc.org.br/hotsite/trabalhos_1/413.pdf>. Acesso em: 10 mar. 2013.

FUNNELL, W. Keeping secrets? Or what government performance auditors might not need to know. **Critical Perspectives on Accounting**. London, v. 22, n. 7, p. 714–721, Oct. 2011. Disponível em: <<http://dx.doi.org.ez26.periodicos.capes.gov.br/10.1016/j.cpa.2010.02.007>>. Acesso em: 10 fev. 2013.

GONZÁLEZ, B.; LÓPEZ, A.; GARCIA, R. Supreme audit institutions and their communication strategies. **International Review of Administrative Sciences**, v. 74, n. 3, Sept. 2008. Disponível em: <<http://ras.sagepub.com.ez26.periodicos.capes.gov.br/content/74/3/435>>. Acesso em: 10 fev. 2013.

GRACILIANO, E. A. et al. Accountability na administração pública federal: contribuição das auditorias operacionais do TCU. **Revista Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, 2010. Disponível em:

<<http://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CCQQFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.spell.org.br%2Fdocumentos%2Fdownload%2F118&ei=3GmZUPTYHouk8QSujoDICw&usg=AFQjCNFzdkR8-jPeHOsRyRPudPtku0bbqg&sig2=HVEUG8vBHbmuXAfgQ969MA>>. Acesso em: 10 abr. 2013.

HELDEN, G. J. V.; JOHNSEN, A.; VAKKURI, J. The life-cycle approach to performance management: implications for public management and evaluation. **Evaluation**, v. 18, n. 2, p. 159-175, 2012. Disponível em:<

<http://evi.sagepub.com/content/18/2/159.refs>>. Acesso em: 10 fev. 2013.

JONES, M. J. Internal control, accountability and corporate governance: medieval and modern Britain compared. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 21, n. 7, p. 1052-1075. Disponível em:

<<http://www.emeraldinsight.com/journals.htm?issn=09513574&volume=21&issue=7&articleid=1746764&show=html>>. Acesso em: 10 fev. 2013.

KLEBA, M. E. et al. The role of management councils of public polices: a debate on practices in the Municipal Councils of Chapeco, Santa Catarina State. **Ciência & Saúde Coletiva**, v. 15, n. 3, p. 793-802, May 2010. Disponível em:

<<http://www.ncbi.nlm.nih.gov/pubmed/20464192>>. Acesso em: 10 mar. 2013.

LIMA, D. V. de; CASTRO, R. G. de. **Contabilidade pública: integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem)**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MACHADO JÚNIOR, J. T.; REIS, H. C. **A lei 4320 comentada: com a introdução de comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal**. 30. ed. Rio de Janeiro: IBAM, 2000/2001. 391 p.

MAFRA, F. O monitoramento dos resultados da gestão governamental no Brasil. **Revista do Tribunal de Contas da União**, v. 40, n. 112, maio/ago. 2008.

Disponível em:

<http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/biblioteca_tcu/biblioteca_digital/Revista0112.pdf>. Acesso em: 10 mar. 2013.

MANOLESCU, M.; MOCANU, M.; ROMAN, A-G. "The relationship between the audit committee and the financial auditor in Romanian public interest entities." **Annals of DAAAM & Proceedings**, 2010. Disponível em:

<<http://go.galegroup.com.ez26.periodicos.capes.gov.br/ps/i.do?id=GALE%7CA246014114&v=2.1&u=capes58&it=r&p=AONE&sw=w>>. Acesso em 25 jan. 2013.

MARQUES, M. C. C. Aplicação dos princípios da governança corporativa ao sector público. **RAC: revista de administração contemporânea**, v. 11, n. 2, p. 11-26, abr./jun. 2007. Disponível em:

<http://www.scielo.br.ez26.periodicos.capes.gov.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1415-65552007000200002&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 20 jan. 2013.

MATIAS-PEREIRA, J. A governança corporativa aplicada no setor público brasileiro. **APGS: administração pública e gestão social**, Viçosa, MG, v. 2, n. 1, p. 109-134, jan./mar. 2010.

MEIRELLES, H. L. **Direito administrativo brasileiro**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. 798 p.

MELLO, C. A. B de. **Curso de direito administrativo**. 13. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2001. 870 p

MELO, R. P. de; SILVA NETO, J. M. Avaliação qualificada de resultados: a presença dos conceitos de efetividade, eficácia e eficiência na gestão do Plano Plurianual 2004/2007. In: ENCONTRO NACIONAL DA ANPAD, 33., 2009, São Paulo. **Resumos...** Rio de Janeiro: Anpad, 2009. p. 158-158.

MENDES, R. C.; OLEIRO, W. N.; QUINTANA, A. C. A contribuição da contabilidade e auditoria governamental para uma melhor transparência da gestão pública em busca do combate contra a corrupção. **Sinergia**, Rio Grande, v. 12, n. 2, p. 37-48, 2008.

MINELLI, E.; REBORA, G.; TURRI, M. Why do controls fail? Results of an Italian survey. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 20, p. 933–943, 2009. Disponível em: <<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1045235409000744>>. Acesso em: 20 fev. 2013.

MIRONEASA, C.; CODINA, G. G. A new approach of audit functions and principles. **Journal of Cleaner Production**, 2013. Disponível em: <<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0959652612006646>>. Acesso em: 10 jan. 2013.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Public sector modernisation**: open government. Policy Brief/Organisation for Economic Cooperation and Development, 2005. Disponível em: <<http://www.oecd.org/gov/34455306.pdf>>. Acesso em: 10 fev. 2013.

OLATUNJI, O. O. Impact of internal control system in banking sector in Nigeria. **Pakistan Journal of Social Sciences**, v. 6, n. 4, p. 181-189, 2009. Disponível em: <<http://www.medwelljournals.com/abstract/?doi=pjssci.2009.181.189>>. Acesso em: 20 jan. 2013.

POLLITT, C. Performance audit in Western Europe: trends and choices. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 14, n. 1–2, p. 157–170. Jan. 2003. Disponível em: <http://capesmetalibplus.hosted.exlibrisgroup.com/primo_library/libweb/action/dlDisplay.do?vid=CAPES&afterPDS=true&institution=CAPES&docId=TN_sciversesciencedirect_elsevierS1045-2354%2802%2990521-6>. Acesso em: 10 jan. 2013.

RADCLIFFE, V. S. Public secrecy in auditing: What government auditors cannot know. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 19, n. 1, p. 99-126, Jan. 2008. Disponível em: <<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S104523540600092X>>. Acesso em: 25 jan. 2013.

RADCLIFFE, W. Public secrecy in government auditing revisited. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 22, n. 7, p. 722-732, Oct. 2011. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1016/j.cpa.2011.01.014>>. Acesso em: 25 jan. 2013.

RIBEIRO FILHO, J. F. et al. Controle Interno, controle externo e controle social: análise comparativa da percepção dos profissionais de Controle Interno de entidades das três esferas da Administração Pública. **Revista Universo Contábil**, v. 4, n. 3, p. 48-63, out. 2008. Disponível em: <http://capesmetalibplus.hosted.exlibrisgroup.com/primolibrary/libweb/action/dlDisplay.do?vid=CAPES&afterPDS=true&institution=CAPES&docId=TN_doa_jfa9597f281c45d25e546e452e74fe779>. Acesso em: 20 fev. 2013.

SCHELKER, M. Auditor expertise: evidence from the public sector. **Economics Letters**, v. 116, n. 3, p. 432-435, Sept. 2012. Disponível em: <<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0165176512001929>>. Acesso em: 15 mar. 2013.

SILVA, J. A. da. **Curso de direito constitucional positivo**. 23. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2004.

SKÆRBÆK, P. Public sector auditor identities in making efficiency auditable: the national audit office of denmark as independent auditor and modernizer. **Accounting, Organizations and Society**, v. 34, n. 8, p. 971-987, Nov. 2009. Disponível em: <http://ac.els-cdn.com/S036136820900021X/1-s2.0-S036136820900021X-main.pdf?_tid=3ce96918-68ac-11e2-ab58-00000aacb361&acdnat=1359310154_3709f4982d0f3e68cfd21662ce3dc2fd>. Acesso em: 10 fev. 2013.

SLOMSKI, V. **Manual de contabilidade pública**: um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003. v. 1, 475 p.

VERBEETEN, F. Performance management practices in public sector organisations: impact on performance. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 21, n. 3, p. 427-454, 2008. Disponível em: <<http://www.emeraldinsight.com/journals.htm?issn=09513574&volume=21&issue=3&articleid=1714500&show=html&PHPSESSID=ihtbh7vaomjnfpliqj2j94v30>>. Acesso em: 25 jan. 2013.

YANG, K. Examining perceived honest performance reporting by public organizations: bureaucratic politics and organizational practice. **Journal of Public Administration, Research & Theory**, Oxford, v. 19, n. 1, p. 81-105, 2009. Disponível em: <<http://jpart.oxfordjournals.org.ez26.periodicos.capes.gov.br/citmgr?gca=jpart;19/1/81>>. Acesso em: 18 mar. 2013.

YIN, R. K. **Estudo de caso**: planejamento e métodos. 4. ed. Tradução de Ana Thorell. São Paulo: Bookman, 2010.

ANEXOS

ANEXO A - AUTORIZAÇÃO PARA REALIZAÇÃO DA PESQUISA

AUTORIZAÇÃO

Senhor Reitor,

Eu, Poliana Myriam Felipe Rodrigues de Santana, mestranda em Administração Pública pela Universidade Federal de Lavras (UFLA), solicito **AUTORIZAÇÃO** para realizar uma pesquisa referente a um estudo sobre o funcionamento do sistema de controle interno do Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Minas Gerais (IFMG). A pesquisa será conduzida por meio de uma entrevista aos membros da alta gestão da instituição, bem como aos integrantes da Auditoria Interna.

Na oportunidade, informo que o processo de pesquisa será submetido ao comitê de ética da UFLA. Comprometo-me em zelar pelo sigilo ético e não prejudicar a organização das atividades da referida instituição.

Lavras, (MG), janeiro de 2013.

Prof. Elias Rodrigues de Oliveira **Poliana Myriam F. R. de Santana**
Orientador Mestranda em Administração Pública
Doutor em Administração

ANEXO B – TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO

UNIVERSIDADE FEDERAL DE LAVRAS
Caixa Postal 3037 *Campus* Universitário
CEP 37.200-000 Lavras – MG

TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO

Você está sendo convidado (a) como voluntário (a) a participar da pesquisa: “Sistema de Controle Interno: estudo de caso sobre um Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia na perspectiva da eficiência da gestão”. Trata-se de um estudo sobre o funcionamento do sistema de controle interno da instituição, com o objetivo de descrever as funções desempenhadas pelo referido sistema, identificando se tais funções possibilitam a análise dos resultados da gestão quanto à eficiência.

A pesquisa constitui-se de uma entrevista individual. Esclareço que sua participação não trará qualquer benefício direto ao senhor (a), mas poderá contribuir para se pensar políticas voltadas para o desenvolvimento institucional. A sua participação na pesquisa também não gerará gastos para o senhor (a). Há a previsão de gerar certo constrangimento, em virtude de o senhor ter que evidenciar erros cometidos no seu setor, ou em setores sob sua responsabilidade. Em função disso, caso o senhor (a) não se sinta à vontade para responder a qualquer questão, ao questionário como um todo, ou não queira participar da pesquisa, é livre para fazê-lo a qualquer tempo. A pesquisadora irá tratar a sua identidade com padrões profissionais de sigilo, sendo garantido seu anonimato. Você e a instituição em que você trabalha não serão identificados (as) em nenhuma publicação que possa resultar deste estudo.

A realização da entrevista só será possível após a leitura e concordância com o TCLE (Termo de Consentimento Livre e esclarecido), que poderá ser salvo e/ ou impresso. Em caso de alguma dúvida sobre a pesquisa, entre em contato com a pesquisadora pelo e-mail polianamyriam@gmail.com, ou pelo telefone (37)8816-6792. Em caso de dúvidas quanto aos seus direitos como voluntário de pesquisa entre em contato com o Comitê de Ética em Pesquisas com Seres Humanos na Pró-Reitoria de Pesquisa da UFLA, *Campus* Universitário- Caixa Postal 3037 – Lavras – MG – 37.200-000 Tel (35) 3829-5182.

Desde já, agradeço pela importante contribuição.

Poliana Myriam Felipe Rodrigues de Santana

Mestranda em Administração Pública
ANEXO C – ROTEIROS DE ENTREVISTA

A. Roteiro para entrevistas com integrantes da alta gestão, exceto auditores internos

1ª parte da entrevista

Com base nas competências definidas em lei para a instituição e nas competências definidas para seu setor em regimento interno, estatuto e demais normas internas, responda:

1. Como o seu setor contribui para a consecução dos objetivos e metas institucionais?
2. Seu setor recebe relatórios e informações confiáveis sobre os objetivos e metas alcançados pelo IFMG?
3. Os processos de seu setor e seus objetivos são conhecidos por todos os servidores que nele atuam?
4. Como são desenvolvidas as atividades de controle em seu setor?
5. Essas atividades resguardam o atingimento dos objetivos estabelecidos, previnem a ocorrência de fatos ilícito-ilegais?
6. Apontam as irregularidades após a conclusão dos processos? De que forma?
7. Em seu setor há definição de autoridade e responsabilidade, instruções formalizadas, separação das funções e controle das operações desenvolvidas? Como?
8. Como são feitas as atualizações das atividades de controle desenvolvidas em seu setor?

9. Existe a preocupação de verificar, quando dessa atualização, novos riscos existentes em relação aos objetivos dos processos?
10. O trabalho em equipe, a crítica construtiva, a monitoração e o aprimoramento/treinamento estão presentes no decorrer do dia-a-dia da sua unidade? De que forma?
11. Em sua opinião a quem compete o controle interno dos diversos processos desenvolvidos no órgão?
12. Caso tenha outras informações relacionadas com o propósito desta entrevista, fique à vontade para relatá-las.

2ª parte da entrevista

1. Você conhece a finalidade da Auditoria Interna? Sabe diferenciar controle interno primário de auditoria? (Gentileza definir a finalidade e diferenciá-los)
2. Como você se utiliza dos serviços da Auditoria Interna? Tem o hábito de consultar auditoria?
3. A Auditoria Interna realiza auditoria nos setores a você subordinados? (Frequência, como é a auditoria, relacionamento e comunicação com auditor durante auditoria etc.)
4. Os relatórios emitidos pela Auditoria Interna subsidiam alguma das atividades desenvolvidas em seu setor? De que forma?
5. Como é o relacionamento do seu setor/setores a você subordinado(s) com a Auditoria Interna?

B. Roteiro para entrevista com auditores internos

Com base nas competências definidas em lei para atuação da Auditoria Interna, bem como naquelas definidas em regimento interno, estatuto e demais normas internas, responda:

1ª parte da entrevista

1. Quais as principais dificuldades que você encontra no cotidiano de seu trabalho?
2. Em sua opinião, a que se devem tais dificuldades?
3. O que seria necessário para saná-las?
4. Qual a finalidade da Auditoria Interna?
5. Essa finalidade é atingida em sua totalidade atualmente? Caso sim, como? Caso não, por quê?
6. Você se prepara de forma para realizar as auditorias?
7. Durante a auditoragem, como é seu relacionamento com os setores?
8. Quais as dificuldades enfrentadas para a confecção dos planos e relatórios?
9. Ao elaborar o Plano Anual das Atividades de Auditoria Interna (PAINT) o que você leva em consideração?
10. Como é elaborado o Relatório Anual das Atividades de Auditoria Interna (RAINT)?
11. Os indicadores expressos no PAINT e RAINTE são apenas quantitativos ou há indicadores qualitativos?
12. Como você avalia a logística do setor de Auditoria Interna?

2ª parte da entrevista

1. Qual é, em sua opinião, a visão que os demais setores têm sobre a Auditoria Interna? Conhecem o trabalho realizado e sua finalidade?
2. Você considera inteligível aos outros setores os relatórios de auditoria? Por quê?
3. Você se reúne, ou já se reuniu com os outros setores para discutir os achados de auditoria? Caso sim, com que frequência? Caso não, por quê?
4. Já auxiliou os outros setores na busca de soluções para os achados?
5. A comunidade institucional tem acesso aos planos e relatórios gerados pela Auditoria Interna? Caso não, por que (em sua opinião)? Caso sim, por quais meios?
6. Considera os relatórios compreensíveis para todos os servidores?
7. Caso tenha outras informações relacionadas com o propósito desta entrevista, fique à vontade para relatá-las.

ANEXO D - QUESTIONÁRIO

Análise do controle interno na perspectiva da eficiência

Você está sendo convidado (a) como voluntário (a) a participar da pesquisa: “Sistema de Controle Interno: estudo de caso sobre um Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia na perspectiva da eficiência da gestão”. Trata-se de um estudo sobre o funcionamento do sistema de controle interno da instituição, com o objetivo de descrever as funções desempenhadas pelo referido sistema, identificando se tais funções possibilitam a análise dos resultados da gestão quanto à eficiência.

Esclareço que sua participação não trará qualquer benefício direto ao senhor (a), mas poderá contribuir para se pensar políticas voltadas para o desenvolvimento institucional, em benefício de todos, sociedade, comunidade acadêmica e servidores. Caso o senhor (a) não se sinta à vontade para responder a qualquer questão, ao questionário como um todo, ou não queira participar da pesquisa, é livre para fazê-lo a qualquer tempo. A pesquisadora irá tratar a sua identidade com padrões profissionais de sigilo, sendo garantido seu anonimato. Você e a instituição em que você trabalha não serão identificados (as) em nenhuma publicação que possa resultar deste estudo.

*Obrigatório

Questões:

Sexo *

- Masculino
- Feminino

**Grau de escolaridade *
(nível de instrução)**

- Ensino fundamental incompleto
- Ensino fundamental completo
- Ensino médio incompleto
- Ensino médio completo
- Ensino superior incompleto
- Ensino superior completo

Vínculo com a instituição *

- Técnico-administrativo

- Professor EBTT ocupando cargo ou função comissionada

Tempo de serviço na instituição *

- De zero a três anos.
- Mais de três até seis anos.
- Mais de seis até dez anos.
- Acima de dez anos.

Lotação:

Informar a Unidade (*Campus* ou Reitoria) ou constar “não desejo informar”

As informações sobre a gestão, as normas, os resultados institucionais e as diretrizes de controle são divulgadas pela instituição. *

A instituição divulga portarias, atos normativos, dados referentes ao uso do dinheiro público, etc.

- A instituição divulga as informações a todos os servidores.
- A instituição divulga as informações à maioria dos servidores.
- A instituição divulga as informações a alguns servidores.
- A instituição divulga as informações a poucos servidores.
- A instituição não divulga as informações.

Você conhece e sabe desempenhar as atividades de competência do seu setor. *

Você sabe executar as tarefas do seu setor, além daquelas que são de sua responsabilidade?

- Todas as atividades.
- A maioria das atividades.
- Algumas atividades.
- Poucas atividades.
- Somente as atividades de minha competência.

Há segregação de funções no seu setor? *

Segregação de funções é a separação entre as funções de autorização, aprovação de operações, execução, controle e contabilização, de tal maneira que nenhum servidor tenha responsabilidade ou atribuições de mais de uma destas funções. (ex. quem autoriza não executa a tarefa, quem executa não controla; quem autoriza a compra não recebe o produto, etc.)

- A cada servidor compete uma função diferente no mesmo processo.
- Na maioria dos casos há segregação. Em poucos processos um servidor realiza duas ou mais funções.
- Às vezes há segregação. Às vezes o servidor realiza duas ou mais funções no mesmo processo.
- Em poucos processos há segregação. Na maioria dos processos o servidor realiza duas ou mais funções.
- Não há segregação. A mesma pessoa é responsável por duas ou mais funções no mesmo processo.

São desenvolvidas ações de controle nas atividades executadas em seu setor. *

Ações de controle são ações destinadas à prevenção de irregularidades, impropriedades, mau uso do dinheiro público etc. (Ex.: conferência do ato por um servidor que não executou)

- Em todas as atividades.
- Na maioria das atividades.
- Em algumas atividades.
- Em poucas atividades.
- Em nenhuma atividade.

Foram estabelecidos roteiros para as atividades executadas em seu setor. *

Os procedimentos para realização das atividades de seu setor estão descritos em um roteiro a ser seguido?

- Para todos os processos.
- Para muitos processos.
- Para alguns processos.
- Para poucos processos.
- Para nenhum processo.

Prevenção dos riscos em tarefas e processos desempenhados pelo seu setor por meio de trilhas de controle. *

Trilhas de controle são roteiros de verificação, listas com etapas das atividades desempenhadas. Riscos são erros na execução de tarefas, ausência de documentos, fraudes, mau uso do dinheiro público, entre outros.

	Concordo totalmente.	Concordo.	Indiferente (nem concordo nem discordo)	Discordo.	Discordo totalmente.
As trilhas de controle (check-lists) possibilitam a análise dos riscos nas atividades.	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Foram elaboradas trilhas de controle para as tarefas.	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
As tarefas necessitam de trilhas de controle. (check-lists)	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>

Em seu setor há reuniões para avaliação dos resultados obtidos. *

- Mensalmente.
- Bimestralmente.
- Semestralmente.
- Anualmente.
- Nunca.

A Auditoria Interna realiza reuniões com seu setor. *

Sempre	Frequentemente	Às vezes	Raramente	Nunca realizou
<input checked="" type="checkbox"/>				

Qualidade das reuniões que a Auditoria Interna realiza com seu setor.

Só responda caso tenha respondido positivamente à pergunta anterior, caso contrário, passe à seguinte.

	Concordo totalmente.	Concordo.	Indiferente.	Discordo.	Discordo totalmente.
O auditor transmite com clareza os assuntos da pauta.	<input checked="" type="checkbox"/>				
O auditor tem objetividade na exposição dos assuntos.	<input checked="" type="checkbox"/>				
O auditor demonstra domínio (conhecimento) dos assuntos em pauta.	<input checked="" type="checkbox"/>				

A Auditoria Interna realiza auditoragem nas atividades desempenhadas em seu setor.

*

- Sempre.
- Frequentemente.
- Às vezes.
- Raramente.
- Nunca realizou.

Quanto aos trabalhos da auditoria em relação ao seu setor.

Só responda caso tenha respondido positivamente à pergunta anterior, caso contrário, passe à seguinte.

	Concordo totalmente.	Concordo.	Indiferente.	Discordo.	Discordo totalmente.
A auditoragem tem contribuído para melhoria na qualidade das atividades desempenhadas em seu setor.	<input checked="" type="checkbox"/>				

	Concordo totalmente.	Concordo.	Indiferente.	Discordo.	Discordo totalmente.
O trabalho realizado pela auditoria possibilita identificar e avaliar riscos nas atividades.	<input type="checkbox"/>				
O auditor demonstra conhecimento sobre o trabalho realizado.	<input type="checkbox"/>				
O relatório de auditoria assessoria a elaboração de relatórios de desempenho do seu setor.	<input type="checkbox"/>				

A Auditoria Interna emite relatórios informando ao seu setor o resultado das auditorias realizadas.

Só responda caso a Auditoria Interna realize auditoria em seu setor, caso contrário, passe à seguinte.

	Sempre	Frequentemente	Às vezes	Raramente	Nunca
Frequência dos relatórios.	<input type="checkbox"/>				

Os relatórios emitidos pela auditoria são consultados nas reuniões internas de seu setor.

Só responda caso a Auditoria Interna realize auditoria em seu setor, caso contrário, passe à seguinte.

	Sempre	Na maioria das vezes	Às vezes	Raramente	Nunca/ não recebem relatórios
Frequência da consulta de relatórios.	<input type="checkbox"/>				

Quanto à importância dos relatórios de auditoria.

Só responda caso a Auditoria Interna emita relatórios destinados ao seu setor, caso contrário, passe à seguinte.

	Concordo totalmente	Concordo	Indiferente	Discordo	Discordo totalmente
--	---------------------	----------	-------------	----------	---------------------

	Concordo totalmente	Concordo	Indiferente	Discordo	Discordo totalmente
Os relatórios são importantes no processo de gestão.	<input type="checkbox"/>				
Os relatórios demonstram a realidade de seu setor em todos os aspectos.	<input type="checkbox"/>				

Você já consultou a Auditoria Interna sobre dúvidas em seu trabalho. *

Consultas quanto à legalidade de atos, desempenho de processos, adequação e conformidade de atividades, entendimento dos Órgãos de Controle sobre determinada matéria.

Sim Não

Com relação às consultas feitas à Auditoria Interna. *

Considera-se em tempo hábil o esclarecimento dado antes da realização do ato objeto de dúvidas, ou antes, que este ato produza efeitos.

	Sempre	Na maioria das vezes	Às vezes	Raramente	Nunca / não consultei.
Há resposta do auditor.	<input type="checkbox"/>				
As respostas do auditor são dadas em tempo hábil.	<input type="checkbox"/>				
O esclarecimento das dúvidas é satisfatório.	<input type="checkbox"/>				

Para que a Auditoria Interna possa contribuir para melhorias em seu setor. *

	Concordo totalmente	Concordo	Indiferente	Discordo	Discordo totalmente
É necessário maior acompanhamento e monitoramento das atividades	<input type="checkbox"/>				
É necessária	<input type="checkbox"/>				

	Concordo totalmente	Concordo	Indiferente	Discordo	Discordo totalmente
orientação mais efetiva e contínua por parte dos auditores					
É necessário que haja mais auditorias periódicas nos setores.	<input checked="" type="checkbox"/>				

Sugira outra ação para que a Auditoria Interna possa contribuir com melhorias em seu setor.